



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.720597/2013-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.049 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DO AUTO. ANÁLISE QUE DESAFIO CONHECIMENTO DO MÉRITO.

Não se verifica cerceamento de defesa quando não há indeferimento de prova que faça diferença em futura decisão baseada justamente em sua falta, tão pouco quando as conformações do auto de infração permitem a elaboração de defesa robusta e abrangendo a questão em sua integralidade. Quanto a análise de nulidade por deficiência na descrição do fato é matéria que desafia conhecimento do mérito e assim deve ser conhecido.

REPRESENTATIVIDADE DOS SIGNATÁRIOS. PRESIDENTE DO BANCO. DESNECESSÁRIA A PROVA DE PODERES ESPECIFICOS.

Acordo firmado pelos principais administradores da empresa, dotados de poderes gerais de administração. Desnecessária a comprovação específica de poderes para firmar acordos que integram sua competência estatutária.

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas pré estabelecidas.

A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUAS INDIVIDUALIZADAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão vinculados à condutas individualizadas previstas e pré estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários.

PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga a esse título.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os bônus de contratação (hiring bonus) pagos a empregados da recorrente têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado na empresa por um período de tempo preestabelecido, não se verificando neste caso a ocorrência de pagamento eventual.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO.

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei no. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória no. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%. Procedimento adotado no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para i) excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de PLR vinculados às convenções e PPRS previstos nos acordos coletivos de trabalho, bem como ao PPR ABN, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuado com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei n 10.101/2001; ii) que o valor originário da multa por descumprimento da obrigação de informar fatos geradores de contribuições sociais na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP seja recalculado de conformidade com a decisão relativa à obrigação principal; e iii) que, após a retificação do valor originário da multa por deixar de informar fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, seja efetuado o cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, com base na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Vencidos os João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho e Fernanda Melo Leal que acolheram a preliminar e, no mérito, os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini que deram provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Fernanda Melo Leal (suplente convocada em substituição a conselheira Renata Toratti Cassini), Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Renata Toratti Cassini, Gregorio Rechmann Junior, Mauricio Nogueira Righetti .

Relatório

Após análise do mesmo, resolvemos adotar parte do relatório da decisão recorrida, vez que delinea adequadamente os fatos e os fundamentos do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até então:

"DAS AUTUAÇÕES

1. O presente processo administrativo, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, é constituído pelos Autos de Infração (AI's) a seguir descritos, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:

• AIOP DEBCAD n° 51.002.5455:

Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 349.039.506,11 (trezentos e quarenta e nove milhões, trinta e nove mil e quinhentos e seis reais e onze centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 12/2009, consolidado em 03/06/2013;

• AIOP DEBCAD n° 51.002.5463:

Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 36.957.124,16 (trinta e seis milhões, novecentos e cinqüenta e sete mil e cento e vinte e quatro reais e dezesseis centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 12/2009, consolidado em 03/06/2013.

2. O Relatório Fiscal de fls. 354 a 391 comum aos dois Autos de Infração, informa, em síntese, que:

2.1 O procedimento fiscal teve início em 26/12/2011, sendo relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal n.º 08.1.66.002011004618 e às empresas Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142) e Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115).

2.2 Em abril de 2009, ocorreu a incorporação do Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115) pelo Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), motivo pelo qual a ação fiscal abrange ambas as empresas.

2.3 Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”, pagas em desacordo com a legislação específica, bem como aquelas relativas à rubrica “Hiring Bônus”.

2.4 Os itens 4.2 e 4.3 do Relatório Fiscal informam sobre os documentos e elementos examinados e utilizados para a apuração dos valores lançados. Os anexos de fls. 288/302 e 321, “CNPJ 90.400 – Demonstrativo Múltiplos Pagamentos de PLR 2009” e “CNPJ 33.066 – Demonstrativo Múltiplos Pagamentos de PLR 2009”, apresentam a relação de pagamentos de PLR por data de pagamento e beneficiário.

2.5 Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados

2.5.1 A Fiscalização, após análise das condições em que essa verba foi ajustada e paga, concluiu que esta não corresponde ao que disciplina a Lei nº 10.101/2000, dada a situação discriminada no Relatório Fiscal, destacando-se:

2.5.1.1 A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115) cujos pagamentos ocorreram durante os exercícios de 2008 e 2009, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam:

Plano Próprio de Participação nos Resultados – PPR celebrado entre o Grupo ABN Amro e a comissão de representantes dos empregados, em 11/06/2001; Programa Próprio de Gestão 2009/2010; e

Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2007, 2008 e 2009.

2.5.1.2 A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), cujos pagamentos ocorreram durante os exercícios de 2008 e 2009, é regida pelos seguintes instrumentos:

Acordos Coletivos de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), celebrados entre a distribuidora, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC em 2007, 2008 e 2009;

Executivos – PEX em 2007 e 2008 e Programa Próprio de Gestão 2009/2010; e Convenções

Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2007, 2008 e 2009.

2.5.2 Plano Próprio de Participação nos Resultados – PPR do Grupo ABN AMRO

2.5.2.1. Com relação ao Acordo do Plano de Participação nos Resultados do Grupo ABN AMRO, referente a PLR do Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115), celebrado entre o Grupo ABN Amro e a comissão de representantes dos empregados, em 11 de junho de 2001, constatou a Auditora:

2.5.2.1.1 possui vigência retroativa a 01/01/2001 e prazo de vigência de 24 meses, dispondo o Parágrafo Único da Cláusula Décima, todavia, que enquanto inexistisse novo plano de PPR que substituísse o celebrado em 2001, este último seria contínua e automaticamente prorrogado a cada ano;

2.5.2.1.2 não ficou comprovado o poder de representação dos integrantes da comissão de representantes da empresa na celebração do plano de concessão de PLR assinado em 2001 – o preâmbulo do instrumento de negociação dispõe que a empresa seria representada pelos signatários qualificados ao final do acordo, sendo estes Fabio Colletti Barbosa, Lilian Maria F. Guimarães, Nelson Pasini, Pedro Paulo Longuini e Valério João Mugnol, mas tais representantes legais não são qualificados ao final, encontrando-se somente assinaturas ao final do acordo;

2.5.2.1.3 não houve, durante a auditoria, a comprovação cabal de que a negociação teve o acompanhamento de um representante sindical – não obstante haver uma assinatura genérica (sem qualificação) em nome do Sindicato dos Bancários e Financieiros de São Paulo, Osasco e Região, não houve a comprovação do registro e arquivamento do acordo na entidade sindical da categoria;

2.5.2.1.4 não há a presença nem de regras substantivas, nem de regras adjetivas, não são fixadas as metas a serem atingidas para que haja conhecimento prévio por parte dos funcionários do esforço necessário para o recebimento da PLR, não é descrito o processo de avaliação e nem são apresentados os formulários que embasarão tal processo, sendo apenas citada a existência de metas preestabelecidas para cada área, bem como de uma avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho dos empregados, sem que nenhum desses dois integre o acordo firmado, e, não é possível identificar o valor que deveria ser pago aos empregados a título de PLR, caso as metas e objetivos fossem atingidos;

2.5.2.1.5 em consequência das prorrogações ocorridas, foram realizadas reuniões periódicas para avaliação e discussão das adequações necessárias para cada exercício, sendo que tais reuniões, devido a seu caráter deliberatório e poder de mudança do conteúdo do plano original, teriam o caráter de legítimos instrumentos de negociação de PLR;

2.5.2.2 ao analisar as “reuniõesacordo” realizadas para os anos-base de 2007 a 2009, em cujas atas não consta a assinatura dos representantes sindicais, foram observadas:

2.5.2.2.1 a não comprovação dos poderes de representação dos representantes da empresa nessas negociações – não foram

apresentadas, durante a auditoria, as procurações dos representantes da empresa signatários das atas das reuniões;

2.5.2.2.2 a sua realização no decorrer do anocalendarário a que se referem –

as reuniões que avaliam, modificam e ratificam o instrumento original utilizado para o adimplemento do benefício ocorreram sempre após o início de seus anosbase e quase sempre no segundo semestre dos mesmos – de modo que as negociações para esses anos específicos não foram prévias, impossibilitando o conhecimento dos empregados de seu teor anteriormente ao exercício corrente e desvirtuando o mandamento legal específico;

2.5.2.2.3 a ausência de regras subjetivas e adjetivas de participação, ou seja, dentre outros, as metas e os critérios de avaliação do plano de PLR, sendo impossível de se conhecer qual o esforço que será necessário o empregado empreender para receber a verba em questão, bem como a forma como será avaliado para tanto;

2.5.2.2.4 a falta de comprovação da participação do representante sindical, nas reuniões e negociações, bem como do registro e do arquivamento destas no Sindicato;

2.5.3 Programa Próprio de Gestão – PPG 2009/2010, com pagamentos no exercício de 2009

2.5.3.1. Com relação ao Programa Próprio de Gestão – PPG 2009/2010, com pagamentos no exercício de 2009, celebrado entre os Contribuintes e seus empregados, verificou-se que:

2.5.3.1.1 não consta qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração no instrumento;

2.5.3.1.2 não foi comprovada a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento esteja devidamente registrado e arquivado na entidade sindical;

2.5.3.1.3 os benefícios não são extensivos a todos os empregados, sendo adstrito a uma parte dos colaboradores da empresa;

2.5.3.1.4 não se pode falar da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas,

2.5.4 Programa Executivos – PEX 2007 e 2008, Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142)

2.5.4.1 Com relação ao Programa Executivos – PEX 2007 e 2008, com pagamentos entre janeiro de 2008 e dezembro de 2009, Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), foi constatado na auditoria que:

2..5.4.1.1 não consta qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração no instrumento;

2..5.4.1.2 não foi comprovada a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento esteja devidamente registrado e arquivado na entidade sindical;

2..5.4.1.3 não se pode falar da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas, assim como no Programa Próprio de Gestão;

2.5.5 Acordos Coletivos de Trabalho da Participação nos Resultados (PPR) do Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142)

2.5.5.1 Foram analisados os seguintes Acordos Coletivos de Trabalho da Participação nos Resultados (PPR) do Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), vigentes para os pagamentos realizados entre janeiro de 2008 e dezembro de 2009:

Acordos Coletivos 2007, celebrados em 27/12/2007, entre o Grupo Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2007, por um ano;

Acordos Coletivos 2008, celebrados em 02/02/2009 e 30/12/2008, respectivamente, entre o Grupo Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2008, por um ano;

Acordos Coletivos 2009, celebrados em 30/12/2009, entre o Banco Santander S.A, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC, com vigência retroativa a 01/01/2009, por dois anos;

2.5.5.2 as assinaturas dos acordos e o conseqüente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram muito após o início de vigência dos mesmos, e, dessa forma, não objetivaram incentivar a produtividade;

2.5.5.3 não se encontram, nos acordos, regras claras e objetivas sobre as metas a serem atingidas para o benefício da participação;

2.5.6 Convenções Coletivas de PLR, Acordos Coletivos de PLR e Programa Próprio de PLR Problemas Gerais

2.5.6.1 apesar de o parágrafo 2º do art. 3º da lei nº 10101/2000 vedar o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, o Contribuinte não seguiu tal determinação, tendo realizado, para o mesmo beneficiário, no mesmo ano civil,

pelo menos três pagamentos de PLR, e em alguns casos, pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, como pode ser observado nos demonstrativos Salário Anual x PLR 2008/2009, realizados por amostragem em ambos os CNPJ;

2.5.6.2. a empresa remunerou parte de seus funcionários em valores altíssimos na forma de PLR, entretanto essa participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados, destacando que, quando a suposta PLR paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial;

2.5.7 Sendo a Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados um conceito único, e tendo os problemas expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Convenções Coletivas de PLR, Acordos Coletivos de PLR e Programas Próprios de PLR, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica, passando a integrar, portanto, o salário de contribuição, e, assim, foram incluídos no lançamento;

2.6 Da Rubrica "Hiring Bônus"

2.6.1 No caso em tela foi constatado que o Banco Santander Brasil S.A. efetuou pagamentos a título de "Hiring Bônus" (código 765) a segurados empregados, durante os exercícios de 2008 e 2009.

2.6.2. Os valores referentes a essa verba não foram informados em GFIP e, sobre eles não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, descumprindo assim a legislação que rege a matéria, que é a Lei nº 8.212/91, sendo esta a que define o conceito do salário de contribuição, como disposto em seu art. 28, observadas as exceções listadas no rol taxativo do seu parágrafo 9º.

2.6.3 Os montantes pagos constam discriminados por beneficiário nos Extratos de Folha de Pagamento em anexo.

2.7. Os documentos comprobatórios do crédito tributário constam arrolados no item 9.4 do Relatório Fiscal.

2.8 A auditoria foi acompanhada por Luciana Pereira, a quem foram prestados todos os esclarecimentos necessários.

3. Integram o presente processo administrativo: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 02); Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização (fl. 03); Termos de Início de Procedimento Fiscal, de Intimação, Procurações e Atas (fls. 04/117); Recibos de entrega de arquivos digitais (fls. 118/132); IPC – Instruções para o Contribuinte (fls. 330/331); Relatório de Vínculos (fls. 332/335); TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 392/393).

4. Além do Relatório Fiscal, integram os Autos de Infração (fls. 336, 345) os seguintes documentos: DD – Discriminativos do Débito (fls. 337/340 e 346/349); RL – Relatórios de Lançamentos (fls. 341/342 e 350/351); FLD – Fundamentos Legais do Débito (fls. 343/344 e 352/353); Planilhas PLR Múltiplos Pagamentos 2008 e 2009 e Planilhas PLRx Salário Anual 2008 e 01 a 04/2009 (fls. 263/323); Planilha “Hiring Bônus” (fls. 324/325).

5. A Fiscalização também fez juntada dos seguintes documentos digitalizados: Acordos Coletivos, Programa Executivos PEX, Programa Próprio Gestão, Acordos Próprios e Atas de reunião, Convenções Coletivas (fls. 133/262); Procuração, Atas e documentos dos patronos (fls. 394/404).

5.1 Ainda foram juntados documentos referentes ao ano de 2008, quais sejam, Planilhas Bonificação Extraordinária (fls. 326/328) e Planilha Comparativo de Multas (fl. 329).

DA IMPUGNAÇÃO

6. Tendo sido cientificada dos Autos de Infração em 07/06/2013, conforme fls. 336 e 345, a Autuada apresentou, tempestivamente, a teor do despacho de fl. 1.290, a impugnação de fls. 426/490, com juntada de documentos:

6.1 às fls. 491 a 1.287 (cópias de documentos de identificação dos subscritores da impugnação, de Procuração e Substabelecimento, de Atas de Reuniões, de Atas de Assembléias Gerais Ordinária e Extraordinária, dos Autos de Infração e anexos, de Acordos Coletivos, do Plano de Participação nos Resultados – PPR – do Grupo ABN AMRO, de Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, Planilhas de Pagamento de PLR, Guias da Previdência Social – GPS, exemplos de avaliações, propostas de contratação de executivos, termos de concessão de prêmios, propostas de plano de previdência, opção de compra de ações);

6.2 às fls. 1.292/1.471 (exemplos de avaliações de desempenho).

6.3 O Contribuinte destaca a tempestividade da impugnação apresentada, traça um breve relato sobre o resultado da fiscalização, e alega, em síntese, que:

Dos Fatos

7. Consoante o Relatório Fiscal, os AI's em tela tratam de exigência de contribuições previdenciárias, com acréscimo de multa de mora, de ofício e juros, além da exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória, sobre pagamentos de participação nos lucros ou resultados, no ano de 2009, efetuados pelo Banco ABN Amro Real S.A. (incorporado em 04/2009) e pela Impugnante, com suposta violação à Lei nº 10101/2000.

7.1 A exigência também recai sobre as verbas pagas a título de “Hiring Bônus”, por não estarem incluídas no rol de isenção da Lei nº 8212/91.

7.2 Destaca que o Banco ABN figura na autuação enquanto sociedade incorporada pela Impugnante, em abril de 2009, (Doc. 04). Assim, o termo “Impugnante” faz referência a ambas as instituições, seja “Banco Santander”, seja “Banco ANB”, sucedida pela primeira.

7.3 No período autuado, o Banco ABN efetuou pagamentos a título de PLR com base nos seguintes instrumentos:

i) Plano Próprio de Participação nos Resultados PPR, celebrado em 11/06/2001 ("ACT ABN") (Doc. 05), vigente no ano-calendário 2008 em razão do Parágrafo

Primeiro de sua Cláusula Décima, que prevê sua prorrogação indeterminada até sua revogação expressa por outro instrumento, o que não ocorreu em relação ao ano de 2008; e

ii) Convenção Coletiva de Trabalho ("CCT") sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2008 ("CCT 2008"), e CCT sobre

Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2009 ("CCT 2009") (conjuntamente – "CCT 2008/2009") (Doc. 06).

7.4 Elenca, à fl. 428, as razões da Fiscalização.

7.5 O Banco Santander, por sua vez, efetuou pagamentos a título de PLR, no curso do ano-calendário 2009, com base nos seguintes instrumentos:

i) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados (PPR), celebrado em 30/12/2008 ("PPR Santander 2008") (Doc. 07) e Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados (PPR), celebrado em 30/12/2009 ("PPR Santander 2009") (Doc. 08) (conjuntamente – "ACTs"), bem como seus anexos denominados Planos Executivos ("PEX") e Plano Próprio Gestão ("PPG") (Doc. 09); e

ii) CCT 2008/2009.

7.6 Elenca, à fl. 429, as razões da Fiscalização.

7.7 Como será demonstrado, a pretensão fiscal é absolutamente insubsistente e não merece prosperar, tendo em vista:

7.7.1 Preliminarmente

i) A nulidade dos AI's, face à precariedade de sua fundamentação, o que acarreta cerceamento do seu direito de defesa;

7.7.2 Mérito

ii) O enquadramento dos pagamentos de PLR autuados nos estritos termos da Lei 10.101/00;

iii) O descabimento da imposição de multas relativas aos débitos recaídos sobre os pagamentos de PLR efetuados pelo Banco ABN, tendo em vista que o lançamento foi efetuado após a sua incorporação pelo Banco Santander, sendo certo que a penalidade oponível àquele não poderia ser transferida a este;

iv) A ausência de contraprestação de serviço e habitualidade com relação aos pagamentos efetuados a título de "Hiring Bônus"; e

(v) O descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Do Direito

Preliminarmente

Da Nulidade do Lançamento por Precariedade na Descrição dos Fatos Ausência de Vinculação Entre os Pagamentos Autuados e os Respectivos Instrumentos Coletivos

8. Os AI's em tela deveriam ser declarados nulos, porque lavrados com precariedade e fragilidade.

8.1 Como exposto, no período autuado, o Banco Santander e o Banco ABN efetuaram pagamentos de PLR com base em diferentes instrumentos coletivos, entretanto, o Agente Fiscal limitou-se a listar os pagamentos, sem apontar a quais instrumentos estariam vinculados, isto é, com base em qual instrumento teria sido aferido o seu desenquadramento.

8.2 A mera indicação dos pagamentos autuados impede a própria Fiscalização de chegar à sua conclusão de irregularidade da PLR paga, pois sequer se teria cotejado os pagamentos com o seu lastro normativo.

8.3 Não há qualquer informação acerca da rubrica em que se inseririam os pagamentos autuados, ou qualquer outro dado que possibilite a identificação da natureza da verba autuada.

8.4 Com o intuito de evidenciar a precariedade dos AI's e o prejuízo acarretado à defesa, cita a relação de pagamentos efetuados à Sra. Agda Aparecida Sanches de Oliveira, à fl. 432, e alega que faltam elementos, especialmente acerca da natureza de cada um desses pagamentos, para que se pudesse afirmar que seriam 5 (cinco) pagamentos autônomos, o que teria violado a periodicidade máxima prevista na Lei nº 10101/2000.

8.5 Para comprovar equívoco na premissa, bem como ausência de violação ao aspecto da periodicidade dos pagamentos, colaciona planilha demonstrativa da natureza de cada um destes pagamentos (Doc. 10).

8.6 No caso, houve o pagamento de 2 parcelas, pois os pagamentos efetuados até 02/2009 compõem 1 única parcela, Somente a partir de 10/2009 é que iniciou o pagamento de PLR e PPR de 2009, sendo que os pagamentos foram concluídos no 1º semestre de 2010.

8.7 No Relatório Fiscal, no item 5.15, a Fiscalização chega a mencionar que os montantes por rubrica e conta contábil são apontados na Relação de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados por Beneficiário, entretanto a mencionada relação não foi anexada.

8.8 Para ela, a evidenciação da natureza de cada pagamento autuado e sua vinculação aos respectivos instrumentos coletivos seria imprescindível.

8.9 Outra evidência desta nulidade se verificaria ao se cogitar a hipótese de improcedência apenas parcial da autuação em tela, com a exclusão de determinados pagamentos e/ou rubricas, determinação esta que enfrentaria empecilho gravoso, senão

intransponível, pela falta de individualização destes elementos básicos (natureza/rubrica).

8.10 Ocorreu, no caso, o descumprimento do artigo 142 do CTN, por parte do lançamento tributário. Ressalta que a correta descrição dos fatos, prevista no artigo 10, inciso III do Decreto n.º 70.235/72, é elemento essencial à constituição do crédito tributário e sua ausência torna impossível o conhecimento da acusação e a defesa de forma ampla.

8.11 A nulidade não se resume à ausência da correta descrição dos fatos, contaminando, também, o procedimento de verificação da ocorrência do fato gerador, pressuposto de validade do lançamento tributário, que consiste na necessária dilação probatória, a cargo do Fisco, da subsunção do fato concreto à hipótese de incidência tributária e do descumprimento de obrigação acessória.

8.12 E ressalta que, no caso em tela, não foi perseguida nem comprovada a ocorrência do fato gerador das exigidas contribuições, mormente por conta da equivocada investigação dos pagamentos feitos a título de PLR.

8.13 Conclui que o lançamento é nulo pela ausência de vinculação entre os pagamentos autuados e os planos que os fundamentaram, bem como face à preterição do direito de defesa, conforme dispõe o artigo 59 do Decreto nº 70235/72.

Ausência de Comprovação de Existência de Prestação de Serviço. Não Vinculação Entre os Pagamentos Efetuados a Título de “Hiring Bônus” ao Salário-de-Contribuição

8.14 Transcreve trecho do Relatório Fiscal e argumenta que a Fiscalização presumiu que os valores pagos a título de “Hiring Bônus” foram decorrentes de contraprestação de serviços, sem, contudo, comprovar suas alegações.

8.15 O apontamento genérico de que as referidas rubricas não estão inclusas no rol de isenção do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91 não é capaz de sanar o vício de motivação.

8.16 Em nenhuma hipótese a Impugnante incorreu nos fatos geradores apontados, justamente porque não existe a alegada prestação de serviços relacionada aos referidos pagamentos. Transcreve julgado administrativo.

8.17 Pelo exposto, a falta de descrição dos fatos causou o cerceamento de defesa da Impugnante, o que causa a nulidade dos AI's, conforme artigo 59 do Decreto nº 70235/72.

Da Ilegal Inversão do Ônus da Prova

8.18 Pela nulidade apontada, a Autoridade Fiscal promoveu ilegítima inversão do ônus da prova, impondo à Impugnante o ônus de demonstrar que não se enquadra nas presunções alegadas.

8.19 *Informa que o ônus da prova do fato gerador é atribuído ao Fisco.*

8.20 *Ao apontar genericamente os pagamentos autuados, a Fiscalização obrigou a Defendente a investigar o que está sendo exigido e comprovar que tais verbas não se sujeitam à exação previdenciária. No entanto, todos os detalhes e circunstâncias envolvendo o lançamento deveriam estar evidenciados nos AI's em tela. Menciona julgado administrativo.*

8.21 *Incumbindo à Fiscalização o ônus de provar a subsunção dos pagamentos de PLR e "Hiring Bônus" à incidência das pretensas contribuições previdenciárias, deveria ter demonstrado quais as verbas autuadas, qual o instrumento que embasou o seu pagamento e o porquê de sua sujeição às exações.*

8.22 *Conclui que a precariedade com que o lançamento foi efetuado torna nulo o pretense crédito tributário objeto dos AI's em tela.*

Do Mérito

9. *Alega que na hipótese de não serem reconhecidas as nulidades, o lançamento deve ser revisado, pois, também no mérito, afigura-se improcedente, face: (i) ao enquadramento dos pagamentos de PLR objeto da autuação nos ditames da Lei n° 10.101/00; e*

(ii) ausência de contraprestação de serviço e habitualidade com relação aos pagamentos efetuados a título de "Hiring Bônus".

Da Improcedência Total da Autuação: Não Incidência de Contribuições Previdenciárias Sobre os Pagamentos de Participação nos Lucros ou

Resultados Autuados

Do Enquadramento da PLR e PPR Paga Pelo Banco ABN na Lei n° 10.101/00

Da Representatividade dos Signatários do ACT ABN

9.1 *No intuito de desqualificar o PPR ABN pago com base no ACT ABN, a Fiscalização alega que não teria sido comprovada a legitimidade dos representantes da empresa signatários do referido acordo, quais sejam, os Srs. Fabio Colleti Barbosa, Lilian Maria F. Guimarães, Nelson Pasini, Pedro Paulo Longuini e Valério João Mugnol (Doc. 11), pelo que tal plano estaria em desacordo com os requisitos estabelecidos na Lei n° 10.101/00.*

9.2 *No caso, pretende-se descaracterizar a natureza jurídica do PPR paga pelo Banco ABN, no período autuado, por meio de exigência de requisito que a Lei n.º 10.101/00 não estabelece – exigência em relação ao tipo de representação da empresa.*

9.3 *Ressalta que não há no artigo 2º do citado diploma legal, qualquer exigência em relação ao tipo de representação da empresa, e que, na ausência de determinação legal, a*

representação do empregador é definida pelo estatuto social da empresa.

9.4 Ademais, o Sr. Fabio Colleti Barbosa é presidente do Banco ABN desde 1998, seus poderes de representação para firmar o PPR ABN são inquestionáveis.

9.5 Destaca que todos os representantes eleitos por ela não apenas detinham cargos hierarquicamente iguais ou superiores a gerência, como também eram ligados a áreas dentro da sua estrutura organizacional diretamente relacionadas ao pagamento e cumprimento das obrigações assumidas no ACT ABN, fato este desconsiderado pela Fiscalização, e que infirma a motivação apontada em seu relatório.

9.6 Conclui que resta afastada a alegação do suposto vício de representatividade, e demonstrada a legitimidade do ACT ABN nesse aspecto, pelo que deve ser reconhecida a improcedência da autuação em questão.

Da Participação da Entidade Sindical na Celebração do ACT ABN

9.7 A alegação fiscal de que não teria ocorrido a efetiva participação da entidade sindical na celebração do ACT ABN, haja vista a ausência de comprovação de registro e arquivo do citado plano no sindicato da categoria, é improcedente, uma vez que o ACT ABN foi devidamente registrado no Sindicato dos Bancários de São Paulo, em 03/09/2001, conforme comprova o carimbo apostado no aludido plano próprio (Doc. 05)

9.8 Inclusive o Sindicato foi convidado para discutir a implantação do ACT ABN (Doc. 12), participando ativamente desta.

9.9 Houve a participação do representante do Sindicato na negociação de seus termos, conforme atestaria sua assinatura nesse acordo, o que foi reconhecido pela Fiscalização, que asseverou: “(...) haver assinatura genérica (...) em nome do Sindicato dos Bancários e Financiados de São Paulo, Osasco e Região (...)”.

9.10 E conclui que resta afastado o suposto vício apontado pelo Fisco, em relação à participação da entidade sindical competente na negociação dos termos do ACT ABN, o que só reforça a necessidade de cancelamento dos AI's em tela.

Da Existência de Regras Claras e Objetivas

9.11 Também é descabida a alegação fiscal de que o ACT ABN não possui regras claras e objetivas de avaliação do desempenho dos empregados e métodos de aferição para o cumprimento do acordado.

9.12 Consta do próprio ACT ABN o rol de requisitos e condições, bem como as metas, cujo cumprimento conferiria o

direito ao recebimento de PPR, conforme se infere de Cláusula Quarta (“DO PLANO”) (reproduz).

9.13 Informa também que o Banco ABN produziu e disponibilizou uma cartilha explicativa da metodologia de cálculo do Plano de Participação nos Resultados – 2008.

Os critérios, metas e forma de cálculo são cristalinas, bem como realizou diversas apresentações e notícias em comunicação interna para divulgação do conteúdo do ACT ABN (Doc. 13).

9.14 O PPR ABN tem como base três dimensões de resultado: individual; área e; área superior. No caso de Gerentes de Agência, a dimensão "individual" corresponde a 50% da avaliação, ao passo que as dimensões “área” e “área superior” correspondem a 25% cada. Para os demais cargos, avaliam-se

apenas as dimensões “área” e “área superior”, cada uma correspondendo a 50% da avaliação.

9.15 A nota atribuída a cada dimensão está relacionada ao cumprimento das metas. No caso das metas individuais, estas são definidas entre funcionário e gestor através da ferramenta SMART, no início de cada ano. As metas coletivas, relacionadas às dimensões “área” e “área superior”, constam no “Sistema de resultados On Line – ROL”.

9.16 As notas atribuídas a cada dimensão são utilizadas no enquadramento do empregado em uma “grade”, que corresponde a uma certa quantidade de unidades. Mostra quadro como exemplo do cálculo da PLR, à fl. 445.

9.17 As unidades correspondem a um valor definido em função do lucro líquido do balanço local. O valor da PLR a ser paga será apurado pela multiplicação do total de unidades pelo valor de cada uma delas (traz quadro à fl. 446).

9.18 Além da avaliação como descreveu, o empregado também poderá receber um incremento no pagamento, de acordo com a Margem de Contribuição vinculada ao desempenho da agência/área. Ressalta que a aludida Margem de Contribuição é calculada subtraindo-se as Despesas Administrativas e Perdas de Crédito da Receita da Agência.

9.19 O Banco ABN também, procedeu à correta aferição do cumprimento de tais requisitos e condições, pelos funcionários, para efetuar o pagamento do PPR, conforme se verifica da análise das avaliações individuais dos funcionários, combinada com a análise dos Anexos do ACT. Os métodos de aferição têm clareza e objetividade.

9.20 A fim de demonstrar a utilização de instrumentos hábeis à correta e efetiva aferição do cumprimento das metas e demais condições, juntou à defesa uma relação contendo amostragem de parte dos funcionários listados na autuação (Doc. 14).

9.21 Apresenta planilha à fl. 447, e conclui que o ACT ABN possui regras claras e objetivas, que se encontram evidenciadas em seus anexos, (Doc. 13).

9.22 *Pelo exposto, uma vez demonstrada a adequação do ACT ABN a todos os requisitos da Lei nº 10.101/00, tendo em vista que foi este o único plano próprio que regeu o pagamento de PPR pelo Banco ABN no período autuado, a autuação deve ser cancelada.*

Do Descabimento da Equiparação das Reuniões Ocorridas em 2007, 2008 e 2009 a um “Novo ACT ABN”

9.23 *As reuniões realizadas, em 19/07/2007, 07/08/2007, 21/09/2007, 16/07/2008, 26/11/2008 e 30/04/2009, entre os representantes do Banco ABN e os representantes de seus funcionários ocorreram para discussão da necessidade de eventuais adequações do ACT ABN aos exercícios em questão, não se justificando a alegação de que seriam equiparadas a novos Acordos Coletivos de Trabalho.*

9.24 *Em momento algum foi deliberada, nessas reuniões, a revogação do ACT ABN, seja integral ou parcial, pelo que este permaneceu em vigor durante todo o ano calendário de 2009, conforme sua Cláusula Décima, que transcreve.*

9.25 *As reuniões se prestavam a analisar os pagamentos realizados no exercício passado e debater os pagamentos futuros, mantendo vivas as deliberações entre empregado e empregador, que é a finalidade precípua da Lei nº 10.101/00. Junta cópias das atas das reuniões realizadas (Doc. 15).*

9.26 *Na reunião de 19/07/2007, a manutenção do ACT ABN foi expressamente aprovada, conforme se infere do excerto de sua ata (transcreve).*

9.27 *Nas reuniões de 07/08/2007 e 21/09/2007 foi deliberada a manutenção do ACT ABN, nos mesmos moldes dos exercícios anteriores, o mesmo tendo ocorrido nas reuniões de 16/07/2008, 26/11/2008 e 20/04/2009.*

9.28 *A alegação no sentido de que as referidas reuniões teriam incorrido nos mesmos vícios de representação do ACT ABN contradiz a fundamentação da Fiscalização na sua tentativa de equipará-las a novos Acordos Coletivos de Trabalho, pois, havendo vício de representação em tais reuniões, elas não poderiam irradiar qualquer efeito jurídico, devendo, portanto, ser reconhecida a nulidade de quaisquer eventuais deliberações tomadas naquelas oportunidades.*

9.29 *Ao contrário, a realização dessas reuniões só evidencia a sua constante preocupação com a participação de seus empregados na definição do pagamento de participação nos lucros ou resultados.*

9.30 *Deste modo, não merece prosperar este equivocado fundamento da autuação, devendo haver o cancelamento integral dos AI's em tela.*

Do Enquadramento da PLR e PPR Paga Pelo BANCO SANTANDER na Lei n.º 10.101/00

Da Data de Formalização dos ACTs

9.31 Relativamente aos pagamentos de PPR efetuados pelo Banco Santander com base nos ACT's, a Autoridade Fiscal alega que a data de formalização dos referidos acordos descaracterizaria a natureza de PLR dos respectivos pagamentos, uma vez que denotaria a ausência de negociação, entre ela e seus funcionários, dos termos do ACT.

Transcreve trecho do Relatório Fiscal.

9.32 No entendimento do Agente Fiscal, a assinatura dos ACT's no término dos exercícios aos quais se referiam denotaria a ausência de negociação entre a empresa e os empregados, notadamente pelo fato de que o art. 2º, § 1º, inciso II da Lei n.º 10.101/00 supostamente prescreveria a necessidade de fixação prévia do programa de metas, resultados e prazos, a fim de legitimar a respectiva PLR.

9.33 Salaria que embora os ACT's tenham sido assinados no término dos exercícios a que se referiam, as metas para recebimento do PPR já eram de amplo conhecimento dos funcionários do Banco Santander.

9.34 Destaca que os acordos próprios de ACT's celebrados pelo Banco Santander, no período autuado, continham metas e disposições absolutamente semelhantes àquelas definidas em acordos próprios de anos anteriores. Menciona a cópia do Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados vigente no biênio 2006/2007 ("ACT Santander 2006/2007") (Doc. 16).

9.35 Da análise dos ACT's 2006/2007, verifica-se que as metas estabelecidas eram praticamente idênticas às previstas no PPR (vigente no ano-calendário 2008), que tinham por base a colocação do Banco Santander Banespa S/A no "Critério de Satisfação" no "P.I.F. – Painel das Instituições Financeiras (FRACTAL/USP)", sugerindo a comparação entre as disposições da Cláusula Terceira dos ACT's 2006/2007 com as Cláusulas Terceiras do ACT Santander 2006 (transcreve as referidas cláusulas).

9.36 Reitera que os ACT's apenas renovaram as disposições do ACT Santander pelo que não merece prosperar a alegação fiscal de que os funcionários não teriam conhecimento das metas e regras dos aludidos planos próprios.

9.37 Informa que as metas para recebimento do PPR Santander sempre se pautaram no desempenho da instituição como um todo, seja visando ao aumento da satisfação de seus clientes, seja objetivando um aumento do lucro, que seriam pressupostos básicos e essenciais da atividade empresarial, e entende que nenhum funcionário de uma empresa precisaria ser instruído a trabalhar com o objetivo de atender os interesses de seus clientes e aumentar o lucro da companhia, sendo tais objetivos inerentes e intrínsecos à função do empregado.

9.38 *Afirma ter sido comprovado que: (i) as metas para recebimento do PPR de exercícios anteriores ao período autuado eram semelhantes àquelas dispostas nos ACT's;*

(ii) tais metas não consideram os empregados individualmente, mas o desempenho da empresa como um todo; e

(iii) tais metas possuíam como objetivo o aumento do lucro e da satisfação dos clientes.

9.39 *Destaca, ainda, que, ao contrário do que teria alegado a fiscalização, o art. 2º, § 1º da Lei n.º 10.101/00 não condicionaria a legitimidade da PLR a um programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, isto é, antes do exercício a que se refere a PLR.*

9.40 *O legislador não impôs ao contribuinte a necessidade de observância dos critérios constantes dos incisos I e II do § 1º do supracitado dispositivo, mas utilizou a expressão “podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições”, o que deixa claro que a adoção de “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente” nada mais é do que uma sugestão do legislador, mas jamais uma condição à legitimidade da PLR.*

9.41 *O dispositivo em referência foi interpretado de modo a estabelecer um requisito à legitimidade do programa de PLR que a própria Lei n.º 10.101/00 não prevê. Transcreve julgado administrativo.*

9.42 *Tendo sido o fundamento da Fiscalização, para descaracterização dos pagamentos de PLR efetuados com base nos ACT's, uma condição não estabelecida na Lei nº 10101/00, os AI's em tela devem ser cancelados.*

Da Existência de Regras Claras e Objetivas

9.43 *Não merece subsistir a alegação de ausência de regras claras e objetivas de avaliação do desempenho dos empregados e métodos de aferição para o cumprimento do acordado nos ACT's.*

9.44 *Conforme as Cláusulas Terceiras dos ACT's, existem disposições expressas quantos às metas (pagamento com base no “Programa de Melhoria do Índice de Satisfação dos Clientes”) e métodos de aferição do cumprimento do acordado (quantificada de acordo com a classificação, obtida pelo Banco no “Painel das Instituições Financeiras – FRACTAL/USP”).*

9.45 *Ao contrário do entendimento da Fiscalização, é nítida a presença de meta e mecanismo de avaliação nos ACT's firmados pelo Banco Santander.*

Dos Planos Específicos – PEX e PPG

9.46 *O PEX e o PPG são anexos aos ACT's, com termos direcionados a segmentos específicos de negócio do Banco*

Santander, sendo certo que, uma vez demonstrada a legitimidade dos pagamentos efetuados com base nos ACT's, também está demonstrada a validade dos pagamentos efetuados com base nos citados Planos Específicos.

9.47 A Fiscalização alegou que o PEX ou o PPG não possuem qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração, não sendo possível comprovar sequer que tal acordo teria sido celebrado.

9.48 No entanto, o PEX e o PPG não são planos autônomos, mas apenas anexos dos ACT's que contêm regras direcionadas a determinados segmentos específicos do Banco Santander. Nada mais são que um mero desdobramento dos ACT's, sendo certo que, estando assinados os ACT's, é desnecessário que o PEX e o PPG, anexos a estes planos, também fossem assinados.

9.49 A corroborar a natureza do PEX, de mero anexo dos ACT's, e não de um plano autônomo, esse contém previsão expressa determinando o desconto dos valores pagos com base no PEX dos valores a serem pagos com base nos ACT's (transcreve).

9.50 Menciona, também, que, independentemente do desempenho no PEX e no PPG, seria assegurado aos empregados o direito ao valor da PLR com base nos ACT's, o que apenas reforçaria o caráter de mero desdobramento dos acordos próprios de PLR.

9.51 Faz referência, ainda, à disposição do Parágrafo Único da Cláusula Sexta dos ACT's, que reforça e evidencia a natureza do PEX e do PPG de meros anexos aos ACT's (transcreve).

9.52 Verificada a legitimidade dos ACT's, conseqüentemente será verificada a legitimidade do PEX e do PPG, uma vez que essas regras específicas são meros desdobramentos dos acordos próprios e não possuem qualquer autonomia.

9.53 Também não merece prosperar a alegação de que o PEX e o PPG não possuem metas ou instrumentos de aferição do cumprimento do acordado.

9.54 Conforme se pode verificar no manual do PEX e PPG (Doc. 09), o desempenho dos profissionais será medido de acordo com critérios de metas quantitativas e qualitativas e de competências individuais, sendo-lhe atribuída nota de 0% a 150% para as metas qualitativas e quantitativas, e nota de 1 a 5 nas competências individuais, sendo que o reconhecimento deverá ser realizado de forma proporcional ao atingimento das metas.

9.55 Cita exemplos de avaliação anexados (Doc. 17) e conclui que deve ser reconhecida a legitimidade do pagamento de PLR efetuado com base no PEX e PPG, cancelando-se os AI's em tela.

Da Inocorrência dos “Problemas Gerais” Alegados pela Fiscalização Quanto aos Pagamentos Baseados nos Planos Próprios e na CCT 2008/2009

9.56 A Autoridade Fiscal, embora não tenha contestado a validade e os termos da CCT 2007/2008, entendeu que o Banco

Santander e o Banco ABN teriam feito pagamentos em desconformidade com a periodicidade estabelecida na Lei n.º 10.101/00, bem como que haveria uma discrepância injustificada entre os valores recebidos por diferentes empregados.

9.57 Embora esta parte da defesa se encontre prejudicada pela ausência de vinculação entre os pagamentos autuados e os respectivos acordos de PLR, a fim de seresguardar dos efeitos da preclusão, fará um esforço para demonstrar a observância à periodicidade estabelecida na Lei n.º 10.101/00, bem como que as discrepâncias apontadas pela fiscalização decorreriam, exclusivamente, do cumprimento do quanto estabelecido nos acordos de PLR.

Da Observância da Periodicidade Estabelecida na Lei n.º 10.101/00

9.58 Transcreve o artigo 3º da Lei n.º 10.101/00, que dispõe sobre a periodicidade de pagamentos de PLR, e sustenta que a referida norma deve ser interpretada no sentido de não ser possível realizar mais de duas distribuições de lucro com base no mesmo exercício no mesmo ano.

9.59 Entende que nada impediria que os pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos fossem efetuados em datas distintas.

9.60 Destaca que o intuito da norma é evitar que o contribuinte, a fim de obter vantagens fiscais ilegítimas, efetuasse pagamento de salário como se fosse PLR, reduzindo sua carga tributária, o que não é o caso.

9.61 Na distribuição de PLR das empresas aos seus funcionários, podem ocorrer eventuais insuficiências de pagamento, bem como a determinação sindical do pagamento de parcela adicional, sendo certo que essa complementação jamais poderia ser considerada como uma “parcela de PLR” para fins de verificação de observância à periodicidade de pagamento estabelecida na Lei n.º 10.101/00. Do contrário, se estaria admitindo que as empresas jamais poderiam sanar eventuais incorreções no pagamento de sua PLR ou cumprir determinação sindical, sob pena de descaracterizar tais verbas e sujeita-las à incidência de contribuições previdenciárias.

9.62 No caso, a Impugnante apurou lucro e efetuou pagamentos com base em instrumentos de formalização de acordos de PLR e PPR, plenamente válidos, não sendo legítima a descaracterização da natureza jurídica dessa verba.

9.63 A ausência de vinculação entre os pagamentos autuados com o seus respectivos instrumentos impossibilita a Defendente de demonstrar que os pagamentos autuados foram feitos em conformidade com a periodicidade imposta na Lei n.º 10.101/00

9.64 No entanto, não houve desrespeito à periodicidade estabelecida na Lei n.º 10.101/00, uma vez que o pagamento, por instrumento, foi efetuado apenas uma vez por semestre civil.

9.65 Como evidência, faz menção à relação de pagamentos efetuados à Sra. Agda Aparecida Sanches de Oliveira, apresentada no Relatório Fiscal, em que o mês de fevereiro de 2009 é indicado 5 vezes, havendo mais dois pagamentos nos meses de junho e outubro.

9.66 Com base nestas informações, o Agente Fiscal concluiu, simplesmente, que foram efetuados 5 pagamentos de PLR à Sra. Agda Aparecida Sanches de Oliveira, no ano de 2009, o que violaria a periodicidade máxima prevista na Lei n.º 10.101/00.

9.67 Entretanto, faltam elementos para tal conclusão, especialmente acerca da natureza de cada um desses pagamentos.

9.68 Informa ter colacionado, em sua defesa, planilha contendo amostragem dos pagamentos de PLR e PPR autuados, com a correta vinculação dos pagamentos aos respectivos períodos aquisitivos (anocalendário) e a natureza de cada parcela paga, evidenciando a plena observância da periodicidade prescrita na legislação (Doc. 18).

9.69 No que se refere aos pagamentos feitos à Sra. Agda Aparecida Sanches de Oliveira, afirma que não houve o alegado pagamento de 5 parcelas de PLR/PPR relativos a 2009, mas sim, de 2 parcelas, pois os pagamentos efetuados até 02/2009 compõem uma única parcela. Apenas a partir de 10/2009 a Impugnante iniciou o pagamento de PLR e PPR relativos a 2009, sendo certo que tal pagamento foi concluído no 1º semestre de 2010, após apuração definitiva do resultado do exercício.

9.70 Apresenta tabela à fl. 465 e afirma que cada uma das rubricas refere-se a um instrumento laboral, de modo que devem ser consideradas isoladamente. Portanto, a periodicidade legalmente estabelecida foi observada.

9.71 Assim, é improcedente o entendimento pela violação à periodicidade prevista na Lei n.º 10.101/00, sendo certo que a Autoridade Fiscal concluiu de forma precoce, sem a devida análise da natureza de cada parcela paga, e do período aquisitivo a que se referia, devendo ser afastado tal equívoco.

Da Discrepância Entre os Valores Pagos a Diferentes Empregados

9.72 A Fiscalização, ao considerar que o pagamento de PLR e PPR efetuado pelo Banco Santander e pelo Banco ABN, consistiria em substituição da remuneração, em razão da discrepância entre os valores pagos a diferentes empregados, mais uma vez pretendeu constituir um óbice à caracterização da verba não disposto em Lei.

9.73 A Lei n.º 10.101/00 não faz qualquer ressalva de que os pagamentos de PLR, efetuados a diferentes funcionários

possuam o mesmo valor, ou representassem o mesmo percentual de seus respectivos salários. Qualquer previsão nesse sentido seria ilógica, uma vez que o pagamento de PLR está sujeito ao cumprimento de metas, que podem ou não ser alcançadas pelos diferentes funcionários.

9.74 Alega que a diferença entre os valores pagos decorre, estritamente, do cumprimento do quanto estabelecido nos acordos.

9.75 Transcreve renomado jurista e conclui que os fundamentos dos AI's em tela são improcedentes.

Da Impossibilidade de Desconsideração Total dos Valores Pagos a

Título de PLR Pela Impugnante

9.76 Defende que a Autoridade Fiscal não poderia simplesmente ter desconsiderado a natureza jurídica da totalidade dos pagamentos efetuados a título de PLR com base na CCT 2008/2009, vigente no período autuado.

9.77 Ressalta que, em momento algum, a validade da CCT 2008/2009 foi questionada pela Autoridade Fiscal. Ou seja, o debate do presente feito se refere somente à periodicidade dos pagamentos.

9.78 Não se pode admitir que nenhuma das verbas pagas caracterize-se como PLR, inclusive para fins tributários previdenciários, uma vez que: a) foi apurado lucro no período relacionado; e b) a validade da CCT 2008/2009 não foi contestada pela Fiscalização.

9.79 Caso se entenda que a Impugnante efetuou pagamentos de PLR em periodicidade superior àquela legalmente permitida, devem ser autuados somente os pagamentos supostamente efetuados em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000 (i.e. suposta terceira ou quarta parcela), mas, jamais, todos os pagamentos efetuados a título de PLR e PPR no período autuado.

9.80 Também é aplicável ao presente caso o entendimento firmado pelo CARF em duas situações análogas, quais sejam: (i) a “desconsideração total das despesas de uma empresa, nas hipóteses de omissão de receitas”; e, (ii) a “desconsideração integral da contabilidade de uma empresa”, ambas rechaçadas pela jurisprudência administrativa justamente por devassarem o direito dos contribuintes.

9.81 Para fins de contribuições previdenciárias, a desconsideração por completo da distribuição de PLR das empresas deve ser exceção, legitimada apenas quando verificada a total irregularidade do pagamento. Apresenta jurisprudência trabalhista.

9.82 Entende, assim, estar evidenciando a insubsistência fática da autuação relativa à PLR paga com base na CCT 2008/2009,

por adotar a equivocada e infundada premissa de que a Impugnante não distribuiu PLR no período, quando está provado que houve pagamentos a este título e em estrita conformidade com os respectivos acordos.

9.83 Conclui que, na hipótese de serem mantidos os lançamentos em tela, deve ser determinada sua revisão, a fim de que, relativamente aos pagamentos efetuados com base na CCT 2008/2009, sejam exigidas as contribuições previdenciárias somente sobre os pagamentos supostamente efetuados em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000 e não sobre a totalidade dos pagamentos efetuados por ela a título de PLR.

Conclusão: Da Insubstância da Desqualificação da PPR e PLR

Intentada pela D. Autoridade Fiscal à Luz da Jurisprudência do E. CARF e do STJ

9.84 A Autoridade Fiscal se apega a aspectos estritamente formais para tentar desqualificar os pagamentos efetuados a título de PLR.

9.85 E para corroborar o alegado por ela, passa a demonstrar o equívoco do entendimento da Fiscalização, à luz da jurisprudência do CARF e do STJ (itens 202 a 224 da Impugnação).

Da Improcedência da Autuação Quanto aos Valores Pagos a Título de “Hiring Bônus”. Ausência de Contraprestação de Serviço e Habitualidade

9.86 Esclarece que o “Hiring Bônus” é um pagamento realizado somente no momento da admissão do funcionário, oferecido como atrativo à contratação de profissionais com perfil altamente especializado. Os documentos anexados comprovam o fato (Doc. 19).

9.87 Portanto, a referida verba não tem o condão de ressarcir o empregado em vista de um serviço prestado, mas sim, de proporcionar um incentivo à contratação de profissionais qualificados, e altamente disputados no mercado de trabalho.

9.88 Também comprovam a ausência de contraprestação de serviço, e a natureza de atrativo comercial, as Cartas Propostas enviadas (transcreve trecho).

9.89 Caso se tratasse de remuneração, a Impugnante estaria remunerando seu novo funcionário num valor consideravelmente alto, por somente algumas horas de trabalho, o que seria ilógico.

9.90 Inclusive, a gratificação pode ser interpretada como uma forma de indenização, pois o recém contratado abriu mão de uma certa segurança que possuía no trabalho anterior.

9.91 Transcreve julgados do CARF, do STJ, do TST, e alega que a referida verba não se subsume ao contido no artigo 22 e 28 da Lei nº 8212/91.

9.92 A referida gratificação não é habitual, e é paga por total e exclusiva liberalidade da empregadora, a fim de incentivar a

contratação. Não tem natureza salarial, não devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

9.93 Assim, a autuação sobre as verbas pagas a título de “Hiring Bônus” deve ser cancelada, bem como a respectiva multa por descumprimento de obrigação acessória.

Subsidiariamente: da Necessária Exclusão das Multas Lançadas Sobre as Verbas de PLR e PPR Pagas Pelo Banco ABN – Lançamento Posterior à Incorporação

10. O lançamento em tela deve ser revisto, tendo em vista a equivocada imposição de multas em face da Impugnante sobre débitos de responsabilidade do Banco ABN e anteriores à sua incorporação.

10.1 Informa que a autuação em tela volta-se contra o Banco ABN e o Banco Santander, e que a parcela do débito de responsabilidade do Banco ABN lhe é exigida, enquanto incorporadora daquele, por conta de sucessão tributária.

10.2 Alega que, não obstante seja responsável, por sucessão, quanto à parcela principal dos débitos relativos ao Banco ABN, o mesmo não se aplicaria às penalidades decorrentes, vinculadas às alegadas infrações praticadas pelo Banco ABN, empresa sucedida por incorporação por ela, no ano-calendário de 2009, sendo que o lançamento em questão ocorreu posteriormente à referida incorporação, de modo que a Defendente não poderia ser responsabilizada pelo ônus da sanção imposta.

10.3 Ressalta que somente são passíveis de sucessão as obrigações tributárias existentes antes da data do ato de sucessão ou em curso de constituição no mesmo momento, nos termos do artigo 129 do CTN.

10.4 Assim, nos casos em que não tenha ocorrido o recolhimento de imposto, ou seu recolhimento a menor, o lançamento posterior à data do ato de sucessão não ilide a sucessão do tributo, haja vista que a obrigação principal nasceu com a ocorrência do fato gerador, sendo que tal sistemática não socorre à multa “ex officio”. Destaca que, na hipótese de lançamento posterior ao ato de sucessão, a obrigação não é preexistente, surgindo, tão somente com o ato administrativo de lançamento, não podendo, por tal razão, ser imputada ao sucessor.

10.5 Afirma que a obrigação tributária secundária não nasce no ato da infração, surgindo, tão somente, no momento da imposição administrativa através do ato próprio, qual seja, o lançamento. Cita doutrina e jurisprudência.

10.6 Conclui que, como o ato de incorporação do Banco ABN ocorreu no ano-calendário de 2009, e o presente lançamento se deu apenas em 2013, resta evidente a improcedência das multas vinculadas às verbas pagas pelo Banco ABN, devendo, portanto,

ser excluídas do lançamento, sob pena de afronta ao disposto no artigo 132 do CTN.

Subsidiariamente: Do Descabimento da Aplicação de Juros de Mora Sobre a Multa de Ofício

11. Na hipótese de não ser cancelada a integralidade do pretense crédito tributário, bem como a multa de ofício, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a referida multa de ofício. Cita jurisprudência administrativa.

11.1 A exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada carece de base legal, já que o § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado (transcreve).

11.2 Destaca que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no “caput”, e que aqueles não podem ser confundidos com as multas (penalidade), pois têm causas diversas, conforme dispõe o artigo 3º do CTN.

11.3 Ao utilizar a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, a Lei n.º 9.430/96 somente pode estar se referindo a débitos não lançados, visto que normatiza a incidência, sobre estes, da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se inclui a multa de ofício lançada proporcionalmente.

11.4 Conclui que a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” não contempla a multa de ofício, pois se assim não fosse, não haveria necessidade para a existência do parágrafo único do artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, que prevê a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente (reproduz o dispositivo legal).

11.5 A legislação ordinária autoriza, expressamente, a incidência de juros de mora somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada.

11.6 Menciona que, ao analisar conjuntamente os artigos 161, 139 e 113 do CTN (transcreve), verifica-se que o próprio CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo:

11.6.1 o artigo 161 do CTN autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”;

11.6.2 o artigo 139 do CTN estabelece que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, e; 11.6.3 o artigo 113 do CTN dispõe sobre a obrigação tributária.

11.7 Entende que a expressão “penalidade pecuniária” contida no parágrafo 1º do artigo 113 do CTN nada mais é do que a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória, que se converte em obrigação principal, nos termos do parágrafo 3º, não podendo ser interpretada como

penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago.

11.8 Caso a multa de ofício estivesse incluída na expressão “crédito”, sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido artigo, de que o crédito deveria ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

11.9 Conclui que o CTN não autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devendo ser excluída tal cobrança dos AI's em tela.

Do Pedido

12. Diante do exposto, requer que seja determinado o integral cancelamento da exigência consubstanciada nos AI's em epígrafe, tendo em vista:

Preliminarmente

i) a nulidade dos AI's em epígrafe, face à sua precariedade, o que acarreta o cerceamento do seu direito de defesa;

No Mérito

ii) o enquadramento dos pagamentos de PLR autuados aos estritos termos da Lei n.º 10.101/00;

iii) o descabimento da imposição de multas relativas a débitos do Banco ABN (participação nos lucros ou resultados), tendo em vista que o lançamento foi efetuado após sua incorporação pela autuada;

iv) a ausência de contraprestação de serviço e habitualidade com relação aos pagamentos a título de “Hiring Bônus”; e

v) o descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

12.1 Por fim, protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito.

Tem-se Recurso Voluntário, de fls. 1540/1618, aforado contra Acórdão proferido pela 14ª Turma d. Delegacia da Receita Federal do Brasil, de fls. 1474/1532, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação do ora Recorrente, mantendo, assim, os créditos tributários exigidos.

Irresignado, recorre o Banco Santander, revendo seus argumentos lançados na Impugnação de fls. 426/490, arrazoando, preliminarmente, que deve ser cancelado o auto de infração lavrado, em vista de sua nulidade, ao asserto de que houve cerceamento de defesa, posto que fundamentação dos AI's estariam precárias.

Argui, em preliminar, que o auto de infração não demonstra a origem da verba lançada, por isso deveria ser ela cancelada. Diz que “o apontamento genérico dos pagamentos autuados, na forma com feito, promove uma patente incerteza quanto ao valor da

pretensão fiscal, uma vez que sequer é possível verificar se as verbas autuadas referem-se, de fato, a pagamentos de participação nos lucros ou resultados” (fls. 1553).

Dessa forma, alega que a d. Autoridade Fiscal, não demonstrou estar presente o elemento do fato gerador das Contribuições Previdenciárias, faltando a autuação, assim, elemento imprescindível. Acresce:

“Além disso, ao contrário do quanto alegado pela D. DRJ/SP1, o lançamento em referência é nulo, face à preterição do direito de defesa que acarreta, conforme dispõe o art. 59, do Decreto 70.235/72, sendo, portanto, de rigor o cancelamento da autuação em testilha.”

Pondera, em seguida, que o lançamento tributário zuzrido apresentaria inexatidão posto que, erroneamente, teria invertido o *onus probandi*, afastando-se assim, do que determinado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, requerendo, portanto a extinção do auto.

No mérito, defende o Banco recorrente, reprisando os argumentos de fls. 466, que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de participações nos lucros e resultados.

Quanto à representatividade dos signatários do ACT ABN, acrescenta, às fls. 1.564, que:

“Deveras todos os representantes eleitos pela Recorrente não apenas detinham cargos hierarquicamente iguais ou superiores a gerencia, como também eram ligados a áreas dentro da sua estrutura organizacional diretamente relacionadas ao pagamento e cumprimento das obrigações assumidas no ACT ABN, fato este desconsiderado pela fiscalização e que infirma por completo a motivação apontada em seu relatório.

A bem da verdade, verifica-se que tanto a d. Autoridade Fiscal quanto a D. DRJ/SP1 se apegam a aspectos estritamente formais apara tentar desqualificar os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados. ”

Assim, requer seja afastada a alegação de vício de representatividade apontado e seja demonstrada a legitimidade do ACT ABN, para que seja reconhecida a improcedência da autuação.

Em seguida, no tocante a periodicidade estabelecida na lei 10.101/00, acentua, às fls. 1.582:

*“Logo, verifica-se que, a fim de validar a pretensão fiscal, a d. fiscalização busca interpretar o dispositivo em referência de modo a estabelecer um requisito à legitimidade do programa de participação nos lucros ou resultados que a própria lei nº 10.101/00 não prevê. Tanto é assim que a jurisprudência pátria já consolidou o entendimento de que a negociação quanto à distribuição do lucro pode ser concretizada mesmo após a sua apuração (o que, via de regra, só ocorre após o termino do respectivo exercício), sendo que o único requisito relativo à data de realização do acordo é de que este seja **firmado***

anteriormente à distribuição da respectiva participação nos lucros ou resultados, o que ocorreu in casu...”

Em prol de sua tese, colaciona julgados deste e. Conselho, bem como entende ser cabível no presente caso o entendimento esposado na Súmula nº 14 do c. Tribunal Regional Federal de São Paulo.

Quanto ao pedido de reconhecimento de legitimidade da PLR e PPR feitos pelo Banco, apresenta, às fls. 1.602:

“Ora, é fato incontroverso que a Recorrente demonstrou cabalmente as regras de distribuição da PLR e da PPR, sendo que, inclusive, colacionou aos autos planilhas contendo o cálculo desses pagamentos.”

Assim, sob a assertiva de que não haveria mais nada a ser feito quanto a isso, assevera que o lançamento está embasado em “arbitrariedade e subjetivismo”, devendo ser rechaçadas tais atitudes.

Subsidiariamente, pleiteia a não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, reiterando os termos do que apresentado às fls. 486/489.

Assim, requer seja o recurso conhecido e provido para que seja integralmente canceladas as exigências que consolidam os Autos de Infração em testilha.

O recurso foi devidamente contrarrazoado pela Fazenda Nacional, às fls.1744/1785, pugnando pela integral manutenção da decisão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

1. Admissibilidade.

Presentes os pressupostos intrínsecos (legitimidade, interesse, cabimento e inexistência de fato impeditivo ou extintivo) e extrínsecos (tempestividade e regularidade formal) de admissibilidade recursal em conformidade com o disposto no Decreto nº 70.235/72, voto por conhecer do recurso e passando à análise de suas razões.

2. Dos fatos tidos por tributáveis.

De modo sumário, o Relatório Fiscal (fls. 354 a 391) registra como fatos geradores do lançamento recorrido:

- Pagamento de remunerações, pelo Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142) e pelo Banco ABN Amro Real S.A. (CNPJ 33.066.408/000115), aos segurados empregados, a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” (PLR), em desacordo com a legislação referente;
- Pagamentos realizados pelo Banco Santander Brasil S.A. (CNPJ 90.400.888/000142), aos segurados empregados, a título de “Hiring Bônus” (código 765).

Os pagamentos ocorreram nos seguintes períodos:

- Participação nos Lucros ou Resultados - Janeiro a setembro de 2008, novembro a dezembro de 2008 e Janeiro a dezembro de 2009;
- "Hiring Bônus" (codigo 765) - Janeiro a julho de 2009;
- Bonificações Extraordinárias 106/106 Est" (cód. 1150 e 1155) - Janeiro a maio de 2008; julho a agosto de 2008.

Com base nos fatos geradores relatados, foram lavrados diversos autos de infração, estando vinculados ao presente processo os seguintes:

- **AIOP DEBCAD nº 51.002.5455** - "Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 349.039.506,11 (trezentos e quarenta e nove milhões, trinta e nove mil e quinhentos e seis

reais e onze centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 12/2009, consolidado em 03/06/2013;"

• AIOP DEBCAD nº 51.002.5463 - "Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 36.957.124,16 (trinta e seis milhões, novecentos e cinquenta e sete mil e cento e vinte e quatro reais e dezesseis centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 12/2009, consolidado em 03/06/2013."

3. Preliminares

O Recorrente inicia seus argumentos de resistência a perfectibilização do lançamento e busca de reforma da decisão recorrida opondo razões preliminares.

Alega serem os autos de infração construídos a partir de dados inconsistentes, não tendo realizado vinculação aos acordos coletivos existentes, o que implica em cerceamento de defesa. Para tanto ingressa no conjunto probatório indicando exemplos de operações não vinculadas e cita uma série de questões que são próprias do mérito.

Quanto ao cerceamento de defesa, a partir da leitura da impugnação e recurso voluntário, fica patente o excelente e profundo trabalho realizado pelo Recorrente, não denotando qualquer dificuldade no exercício da ampla defesa e do contraditório.

Quanto aos elementos estruturais dos autos de infração, não vislumbramos qualquer precariedade na descrição dos fatos, estando bem completos nesse sentido, tão pouco vislumbramos outros elementos aptos a gerar sua declaração de nulidade de modo preliminar.

A bem da verdade, a análise requerida pelo recorrente redundaria em incursão no mérito da demanda. Dizer que existe nulidade por ausência de vinculação do lançamento a acordos coletivos e outros elementos alegados pelo Recorrente é o mesmo que julgar procedente o pedido sem analisar o mérito. Ora, os pontos indicados pelo Recorrente como prejudiciais ao mérito, se repetem, em parte, quando adentramos na análise meritória.

Outrossim, um dos pontos centrais desta lide consiste, justamente, na avaliação dos acordos coletivos citados pelo Recorrente, o que demanda dilação probatória, tanto é que o próprio Recorrente apoia sua tese em elementos documentais que também são objeto da análise de mérito.

Logo, a discussão situa-se na esfera meritória e nessa condição será analisada.

4. Mérito.

4.1. Base normativa atinente a Participação nos Lucros e Resultados.

A Participação nos Lucros e Resultados é direito social do trabalho previsto constitucionalmente no inciso XI do Art. 7º da CFRB/88:

"Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;"

Quanto a desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, a alínea J, do §9º, do Art. 28 da Lei nº 8.212/91 assim dispõe:

"Art. 28. (...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;"

Atualmente, consta da Lei 10.101/00 a indicação dos requisitos e condições para caracterização de pagamentos como sendo decorrência de participação nos lucros ou resultados e, por conseqüência, sua classificação como fato econômico não alcançado pela incidência de contribuições previdenciárias.

A conseqüência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referência está prevista no §10º do Art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) - Decreto n.º 3.048/99:

"Art. 214. (...)

(...)

§10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis."

Da revisão dos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101/00, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos, sendo esta a contenda que se passa a analisar no caso concreto.

4.2. Considerações gerais sobre os Planos de Participação nos Lucros e Resultados pagos aos empregados e diretores dos Bancos ABN Amro Real S.A. e Santander Brasil S.A.

A fiscalização entendeu haver vícios nos instrumentos jurídicos de instituição dos Planos de PLR dos Bancos ABN Amro Real S.A. e Santander Brasil S.A.

Dentre os vícios relatados durante a Auditoria constam ilegitimidade dos representantes da empresa, falta de participação de representante do sindicato, falta de registro do ato junto ao sindicato, falta de clareza na definição de metas entre outras que serão objeto de análise ao longo deste voto.

No caso do Banco ABN Amro Real S.A., CNPJ 33.066.408/0001-15, sucedido pelo Recorrente, os pagamentos objeto de contenda ocorreram nos exercícios 2008 e 2009 com base nos seguintes instrumentos jurídicos:

- Plano Próprio de Participação nos Resultados - PPR celebrado entre o Grupo ANB Amro e a comissão de representantes dos empregados em 11/06/2001, com base no inciso I, do Art. 2º da Lei 10.101/01 e prorrogações automáticas previstas;
- Programa Próprio de Gestão;
- Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos empregados nos lucros ou resultados dos Bancos em 2007, 2008 e 2009;

O Banco Santander Brasil S.A, CNPJ 90.400.888/0001-42, foi fiscalizado durante o mesmo processo de auditoria e pelas mesmas hipóteses de incidência, tendo indicado como fundamento para o pagamento de participação nos lucros e resultados a seus empregados e diretores os seguintes instrumentos jurídicos:

- Acordos Coletivos de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), celebrado entre o banco, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Créditos - CONTEC em 2007, 2008 e 2009;
- Programa Executivo - PEX em 2007 e 2008 e Programa Próprio de Gestão 2009/2010;
- Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos lucros ou resultados dos Bancos em 2007, 2008 e 2009;

Apenas para nortear nossas análises, realizamos uma revisão prévia quanto aos aspectos formais dos documentos constantes as Fls 133 a 262, documentos levantados durante o processo de auditoria e identificando as seguintes inconsistências:

a) Fls 133 a 138 - Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), Disciplinado pela Lei nº 10.101/2000, firmando entre o Banco Santander S.A. e a CANTRAF, FETEC/SP. FEEB SP e outras entidades sindicais:

- Falta de assitura do Banco Santander, parecendo faltar uma folha;
- Falta de informações quanto ao registro do Acordo no MTE;
- Falta de informações quanto a realização de Assembleia Geral das entidades sindicais envolvidas autorizando a celebração do referido acordo, nos termos dos Art. 614 a 618 da CLT;
- Na Clausula Sexta há referência a um documento denominado "Programa SIM e respectivo Super Ranking" que, nos termos da referida clausula

integram o Acordo, porém não constam do processo, apesar de terem sido objeto de análise pelo Auditor Fiscal, conforme consta e seu relatório;

b) Fls 139 a 142 - Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS), Disciplinado pela Lei nº 10.101/2000, firmando entre o Banco Santander S.A. e a CONTEC:

- Falta de informações quanto ao registro do Acordo no MTE;
- Falta de informações quanto a realização de Assembleia Geral das entidades sindicais envolvidas, autorizando a celebração do referido acordo, nos termos dos Art. 614 a 618 da CLT;
- Na Clausula Sexta há referência a um documento denominado "Programa SIM e respectivo Super Ranking" que, nos termos da referida clausula integram o Acordo, porém não constam do processo;

c) Fls 143 a 155 - Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), Disciplinado pela Lei nº 10.101/2000 - 2008, firmando entre o Banco Santander S.A. e a CONTRAF, FETEC/SP. FEED SP e outras entidades sindicais:

- Falta de informações quanto ao registro do Acordo no MTE;
- Falta de informações quanto a realização de Assembleia Geral das entidades sindicais envolvidas autorizando a celebração do referido acordo, nos termos dos Art. 614 a 618 da CLT;
- Na Clausula Sexta há referência a um documento denominado "Programa SIM e respectivo Super Ranking" que, nos termos da referida clausula integram o Acordo, porém não constam do processo;
- Falta procuração do Representante do Sindicatos que que firmaram o acordo por meio de mandatários;

d) Fls 156 a 160 - Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), Disciplinado pela Lei nº 10.101/2000 - 2008, firmando entre o Banco Santander S.A. e a CONTEC - Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito:

- Falta de informações quanto ao registro do Acordo no MTE;
- Falta de informações quanto a realização de Assembleia Geral das entidades sindicais envolvidas, autorizando a celebração do referido acordo, nos termos dos Art. 614 a 618 da CLT;
- Na clausula Sexta há referência a um documento denominado "Programa SIM e respectivo Super Ranking" que, nos termos da referida clausula integram o Acordo, porém não constam do processo;
- Falta procuração do Representante do Sindicatos que que firmaram o acordo por meio de mandatários;

e) Fls 161 a 170 - Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS), Disciplinado pela Lei nº 10.101/2000 - Biênio 2009/2010, firmando entre o Banco Santander S.A. e a CONTRAF, FETEC/SP. FEED SP e outras entidades sindicais:

- Falta de informações quanto ao registro do Acordo no MTE;
- Falta de informações quanto a realização de Assembleia Geral das entidades sindicais envolvidas, autorizando a celebração do referido acordo, nos termos dos Art. 614 a 618 da CLT;
- Na Clausula Sexta há referência a um documento denominado "Programa SIM e respectivo Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Especiais relacionados no Anexo I" que, nos termos da referida clausula integram o Acordo, porém não constam do processo;
- Falta procuração do Representante do Sindicatos que que firmaram o acordo por meio de mandatários;

f) Fls 171 a 176 - Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS), Disciplinado pela Lei nº 10.101/2000 - Biênio 2009/2010, firmando entre o Banco Santander S.A. e a CONTEC e outras duas entidades sindicais:

- Falta de informações quanto ao registro do Acordo no MTE;
- Falta de informações quanto a realização de Assembleia Geral das entidades sindicais envolvidas, autorizando a celebração do referido acordo, nos termos dos Art. 614 a 618 da CLT;
- Na Clausula Sexta há referência a um documento denominado "Programa SIM e respectivo Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Especiais relacionados no Anexo I" que, nos termos da referida clausula integram o Acordo, porém não constam do processo;
- Falta procuração do Representante do Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Maringá (PR), do Sindicato de Foz do Iguaçu, Paranaguá e Pato Branco com poderes para firmar ao Acordo;

g) Fls 189 a 199 - "Acordo do Plano de Participação nos Resultados - PPR - Do Grupo ABN Amro, em conformidade com a Lei 10.101 de 19/12/00"

- A assinatura do representante do sindicato é genérica, sendo impossível identificar se a assinatura em questão pertence a representante do sindicato;

h) Fls 234 a 243 - "Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2007"

- No inicio do documento consta informação quanto a realização de Assembleias Especialmente convocadas para, por delegação dos

empregados, convencionar a participação nos lucros ou resultados, entretanto não consta cópia da referida ata;

- Não constam informações quanto ao registro da convenção junto ao MTE;
- Não constam assinaturas de nenhuma das partes no referido documento;
- Não constam as procurações com poderes atribuídos aos supostos mandatários dos sindicatos relacionados no acordo;

i) Fls 245 a 262 - "Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2009"

- No início do documento consta informação quanto a realização de Assembleias Especialmente convocadas para, por delegação dos empregados, convencionar a participação nos lucros ou resultados, entretanto não consta cópia da referida ata;
- Não constam informações quanto ao registro da convenção junto ao MTE;
- Não constam assinaturas de nenhuma das partes no referido documento;
- Não constam as procurações com poderes atribuídos aos supostos mandatários dos sindicatos relacionados no acordo;

Alguns destes atos foram juntados novamente como anexos da impugnação, mas seguirão o mesmo destino, sem qualquer informações nova de maior relevância no esclarecimento das inconsistências neste ponto.

Optamos por realizar tal análise de modo preliminar tendo em vista a relevância dos aspectos formais de tais documentos no que concerne à verificação do atendimento integral dos Planos de PLR ao que dispõe a legislação de base.

Entretanto, com exceção da assinatura genérica de representante do Sindicato no Plano do ABN Amro Real S.A. não foram realizados questionamentos quanto à falta de informações relativas à realização de Assembleias Gerais para convenções e acordos coletivos ou quanto a existência de poderes dos representantes dos sindicatos, por exemplo.

Assim, em que pese serem indícios da ausência de validade dos Acordos Coletivos e Convenções, em prestígio ao princípio da boa fé objetiva, e presumindo que, se o Agente fiscal nada falou sobre o tema, tais pontos devam se encontrar em perfeita ordem.

Dado esse racional, caso a fiscalização não tenha se manifestado sobre tais falhas, para emissão do voto deste relator, tais documentos, em seus aspectos formais, serão tomados como válidos, hábeis e idôneos ao suporte dos acordos coletivos firmados, restando apenas análises qualitativas e quantitativas de seus termos, não havendo que se falar em nulidade por ausência de Assembleia especificamente convocada para esse fim ou por falta de prova de aprovação do plano por assembleia composta por empregados das referidas empresas, conforme dispõe a CLT.

Colocadas as bases de análise formal em geral, seguiremos aos pontos indicado pela fiscalização como aptos a invalidar os atos e, **como efeito**, desqualificar os pagamentos realizados a título de PLR nos termos da Lei nº 10.101/00.

4.3. Dos Programas Próprios de Participação nos Resultados, instituídos nos termos do inciso I, do Art. 2º da Lei 10.101/01 pelos Bancos ABN Amro Real S.A. e Santander S.A.

Seguindo o *iter* de análise adotado pelo Ilustre Agente Fiscal, trataremos neste ponto dos alegados vícios nos Programas Próprios de Participação nos Resultados (PPR), firmados entre o Banco Real e o Banco Santander junto a Comissão representativa de empregados das respectivas instituições financeiras, nos termos do inciso I, do Art. 2º da Lei nº 10.101/00:

- Plano Próprio de Participação nos Resultados - PPR celebrado entre o Grupo ANB Amro e a comissão de representantes dos empregados em 11/06/2000, com base no inciso I, do Art. 2º da Lei 10.101/01 e prorrogações automáticas previstas. (Real - Fls 189 a 199) - Firmado em 11/06/01, com início de vigência em 01/01/01 e validade por 24 meses, prorrogáveis até que se realize nova substituição (Parágrafo Único da Cláusula Décima)

- Programa Executivo - PEX em 2007 e 2008 e Programa Próprio de Gestão 2009/2010 (Santander - Fls 177 a 184)

4.3.1. PPR Banco ABN Amro Real S.A. (Fls. 189 a 199)

4.3.1.1. Representatividade dos Signatários.

Nos itens 5.20 e 5.21 do Relatório Fiscal (fl. 360), é dada como um dos vícios de validade do Acordo de pagamento da PLR por suposta ausência de poderes dos signatários integrantes da comissão de representantes da empresa para firmá-lo. Eram signatários, à época, Fábio Colleti Barbosa, Lilian Maria F. Guimarães, Nelson Pasini, Pedro Paulo Longuini e Valério João Mugnol:

"O preâmbulo do instrumento de negociação dispõe que a empresa será representada pelos signatários qualificados ao final do acordo, sendo estes Fabio Colleti Barbosa, Lilian Maria F. Guimarães, Nelson Pasini, Pedro Paulo Longuini e Valério João Mugnol. Entrementes, tais representantes legais não são qualificados ao final, encontrando-se somente assinaturas ao final do acordo.

Durante a auditoria não houve comprovação com qualquer documentação do poder de representação de tais pessoas na assinatura de um acordo para pagamento de PLR.

Desta forma, vemos que não ficou comprovado o poder de representação dos integrantes da comissão de representantes da empresa na celebração do plano de concessão de PLR assinado em 2001."

A decisão recorrida seguiu na mesma linha do entendimento adotado pela fiscalização, votando por conformar a existência de vício de representação no que se refere ao PPR ABN.

O Recorrente reprisa os argumentos da impugnação, ressaltando que a comissão de representantes da empresa teria sido composta por pessoas com plenos poderes de representação para firmar o mencionado PPR do Grupo ABN AMRO.

Cita como prova as Atas de Reunião do Conselho de Administração (fls. 699 a 700), do Banco ABN AMRO REAL S.A., realizada em 31/03/2000, tendo como objeto a eleição da diretoria, com mandato até a Assembléia Geral Ordinária de 2003. Na referida ata, verifica-se claramente que Fábio Colletti Barbosa era Diretor Presidente, Nelson Pasini e Pedro Paulo Longuini Diretores Executivos à época dos fatos.

A decisão recorrida fundamenta seu posicionamento no fato de não constar dos autos qualquer documento formalizando a indicação dos representantes da empresa, bem como não constar da ata de eleição de diretoria os nomes de Lílian Maria F. Guimarães e Valério João Mugnol, integrantes na comissão pela empresa.

Neste ponto, não comungamos do mesmo entendimento adotado na decisão recorrida. Não há como sustentar tese de ausência de representatividade quando o principal decisor da empresa, em conjunto com os dois outros diretores, na forma disposta no Estatuto Social, firmam o acordo. A nosso ver, estes são legítimos e suficientes para validar o ato.

O fato de dois outros membros estarem citados no acordo, não altera tal condição. Ainda, não há como impor requisitos de validade para além daquilo que consta em Lei.

É preciso observar que o Art. 2º da Lei 10.101/00 tem previsão de dois procedimentos para efetivação dos Planos de PLR. O que estamos analisando neste momento, referente ao caso concreto, foi constituído com base no inciso I do referido artigo.

Trata-se de procedimento integralmente regido pela Lei nº 10.101/00, sendo uma alternativa menos burocrática e ritualística, marcada pela informalidade, havendo apenas que se atender a requisitos mínimos como a formação de comissão paritária, com participação de representante do sindicato da categoria profissional e arquivamento do ato junto ao sindicato.

Não cabe ao Fisco impor requisitos que a lei não atribuiu, a fase prévia à formalização do Acordo não está regrada, não se exige por parte da empresa que adote prática de comunicação formal, deliberação ritualística quanto à indicação dos nomes que a representarão.

Assim, dado o exposto, voto por reconhecer a adequada representatividade da empresa no que concerne à formalização do instrumento em questão.

4.3.1.2. Da ausência de participação da Entidade Sindical na Celebração do PPR ABN.

Quanto à participação de membro indicado pelo sindicato da categoria para compor a comissão paritária e participar das tratativas de construção do PPR assim se posicionou a fiscalização:

"5.25 No caso em apreço, não obstante haver uma assinatura genérica (sem qualificação) em nome do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, não houve, durante a ação fiscal, a comprovação do registro e arquivamento do acordo na entidade sindical da categoria.

5.26 Logo, não houve durante a auditoria a comprovação cabal de que a negociação teve o acompanhamento de um representante sindical, ainda mais devido ao fato do acordo não estar devidamente registrado e arquivado no sindicato, o que lhe retira a possibilidade de adequação à legislação específica."

Tal posicionamento foi acompanhado pela decisão recorrida que considerou haver ausência de participação do sindicato durante as tratativas.

O Recorrente, alinhado ao que já havia sustentado na impugnação, ressalta que apesar assinatura ser genérica, o PPR ABN foi registrado no Sindicato dos Bancários de São Paulo, em 03/09/2001, conforme comprova o carimbo apostado no aludido plano próprio, que, segundo ela, faz prova do depósito do PPR ABN junto àquele Sindicato. Defende que houve a participação do representante do Sindicato na negociação de seus termos, conforme atesta sua assinatura nesse acordo.

Verifica-se que no referido documento, de fato, há uma assinatura sobre o nome do sindicato, porém, sem qualquer qualificação ou identificação daquele que assina. Ao mesmo tempo constam de todas as folhas carimbo indicado o depósito do ajuste nos arquivos da entidade sindical referida.

É preciso observar que impera em nosso ordenamento jurídico o princípio da boa fé objetiva. Conforme leciona Silvio de Salvo Venosa, o Código Civil em vigor trata do tema de maneira expressa nos artigos 113, 187 e 422.

O artigo 113 impõe, frente aos negócios jurídicos, a adoção de postura interpretativa condizente com o citado princípio: “os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”.

O Art. 187, exige daquele que é titular de um direito, que tenha limites atribuídos pela boa fé: “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Por fim, o artigo 422 exige que “os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

Como se pode perceber, a boa fé é mais que uma recomendação, é condição inicial de qualquer avaliação jurídica em nosso ordenamento.

Voltando ao caso, ao afirmar que não haveria participação do sindicato no referido acordo, a conclusão lógica a que se chega é que estaria o fiscal inferido a ocorrência de uma fraude, pois, se consta do documento o nome do sindicato e a uma assinatura, em prestígio a boa fé, não haveria como se chegar a tal conclusão.

Nesse sentido, caberia ao Agente Fiscal provar a ocorrência de fraude. Bastaria uma simples comunicação direcionada ao sindicato com pedidos de informações a respeito da referida assinatura para confirmar ou infirmar sua autenticidade.

Outrossim, apesar da falta de clareza quanto a identificação do representante do sindicato, o documento foi arquivado na entidade, o que reforça a veracidade da assinatura aposta em representação do mesmo.

Ante ao exposto, reconhecemos a participação do sindicato no referido processo negocial coletivo, estando atendido tal requisito legal de validade do PPR.

4.3.1.3. Da Questão da Existência de Regras Claras e Objetivas.

A Lei nº 10.101/00 em seu artigo 2º, parágrafo 1º impõe como condição de validade dos Planos de PLR que os instrumentos possuam “*regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo*”.

Quanto a esse ponto o Relatório Fiscal registrou: que não há presença nem de regras substantivas, nem de regras adjetivas; não são fixadas as metas a serem atingidas para que haja conhecimento prévio por parte dos funcionários do esforço necessário para o recebimento da PLR; não é descrito o processo de avaliação e nem são apresentados os formulários que embasarão tal processo, sendo apenas citada a existência de metas pré-estabelecidas para esta área, bem como de uma avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho dos empregados, sem que nenhum desses dois integre o acordo firmado; e, que não é possível identificar o valor que deveria ser pago aos empregados a título de PLR, caso as metas e objetivos fossem atingidos. Tal posicionamento foi acompanhado pela DRJ em sua decisão.

O Recorrente contrapõe as alegações registrando que o próprio acordo contém regras claras e que, para facilitar a compreensão e cálculo de participação, foi emitida uma cartilha explicando a metodologia de cálculo, além do banco ter disponibilizado ferramenta SMART e Sistemas *on-line* de resultados.

Analisamos a documentação de fls. 622 a 878, respectivamente, Acordo de Participação nos Resultados - PPR ABN, seus anexos I e II e cartilha de esclarecimento aos empregados, documentos esses excluídos do conjunto probatório juntado pela fiscalização e trazidos aos autos em sede de impugnação.

Justamente tais documentos revelam que existe clareza e objetividade quanto a “*fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo*”. Tais anexos, conforme consta do próprio acordo, integram o documento base e, portanto, não poderia o fiscal deixar de juntá-los aos autos.

É, justamente, nestes documentos que estão contidos os detalhamentos da forma de avaliação quantitativa e qualitativa individual, por área e por área superior, unidades de pontuação e avaliadores conforme área, os formulários e meios pelos quais os empregados podem tomar conhecimento da situação individual e coletiva para recebimento da PLR, meios de acesso as informações e glossário de termos aplicáveis.

O Recorrente foi além, disponibilizou aos empregados ferramentas digitais e *on-line* que permitem tanto a realização das avaliações quanto a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo.

Constam ainda dos autos, cópia de uma série de formulários que demonstram ter o Recorrente não apenas regras claras e objetivas de avaliação como efetivamente as aplica, mede e registra, possuindo amplo controle de desempenho individual e coletivo, não havendo qualquer base para negar tal realidade no que se refere ao PPR ABN.

O agente fiscal não se preocupou em verificar se o estabelecido nos acordos estava efetivamente sendo atendido. Se a avaliação era aplicada e como o era. Se assim tivesse procedido, teria percebido que qualquer funcionário tem plena possibilidade de tomar conhecimento de seus direitos substantivos de participação e das regras adjetivas.

Vale reprimir o que dispõe a Lei 10.101/00:

"Art. 2º - A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

[...]

*§1º - Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, **podendo** ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente."

A Lei não apresenta um rol *numerus clausus* de critérios de avaliação e nem poderia, pois cada empresa tem sua realidade, sazonalidade, produtividade e cultura.

No caso do Recorrente, há ainda uma diversidade de áreas com lógicas operacionais das mais variadas. Portanto, não se poderia esperar de um negócios deste porte, critérios únicos e metas estáticas estéticas.

O que se espera é que as regras sejam claras e objetivas e que os direitos sejam postos de modo que se permita amplo conhecimento e capacidade de medição pelas partes, o que está presente no referido acordo.

Quanto aos resultados, no caso das agências, o acordo e seus anexos indicam que o resultado individual corresponde a 50% e os resultados da área e área superior 25% cada. Para os demais cargos, apenas os de área e área superior são considerados.

O processo de definição de metas segue um sistema de gestão internacionalmente reconhecido, o método SMART. No que tange a metas, essa metodologia tem sido aplicada e indicada como uma das mais simples ferramentas para criar metas, pois é uma espécie de *check list*, por meio do qual é possível verificar se cada uma das metas tem uma das seguintes premissas atendidas:

A meta é específica? O S corresponde a *specific* ou específica. Quer dizer que sua meta obrigatoriamente tem que ter especificidade naquilo que se quer atingir, com números e dados. No presente caso, se tomarmos como exemplo os documentos de fls. 919, por exemplo, podemos verificar que, no exercício de 2007, a Gerência de Marketing de Relacionamento, possuía metas como aumentar em 10% a base de correntistas na época composta de 3.380,00 mil, dos quais 520,4 mil eram preferenciais, 504,3 mil Exclusivos, 984,7 mil clássicos e 1.370,7 mil massivos.

Vê-se, pois, que são metas bem específicas, sendo inquestionável tal ponto, até porque, o Recorrente apresenta vários exemplos como esses.

As metas devem ser mensuráveis, o M vem de *measurable* ou mensurável. Isso quer dizer que, para toda meta escrita, é preciso determinar o indicador pelo qual iremos verificar sua evolução todos os meses e também a fonte oficial de medição deste indicador, o que se pode obter pelo sistema disponibilizado pelo banco a seus funcionários, conforme consta dos documentos anexados a impugnação. Os indicadores são bem objetivos conforme demonstrado no exemplo anterior.

A meta precisa ser atingível, o A corresponde a *achievable* ou *attainable*. Ainda no exemplo em questão, um aumento de 10% na carteira de um banco que estava passando por um processo de incorporação parece algo bem razoável.

A meta ainda precisa ser relevante para a empresa, o R vem de *relevant*. Mais uma vez, um aumento da carteira de clientes é o que de mais relevante se pode ter para uma instituição financeira.

O T vem de *time* e indica que estas metas precisam ter prazo definido, o que está posto também nos mesmos formulários e nas cartilhas, sendo de 12 meses ou semestrais conforme a área.

Assim, considerando que estamos diante de uma empresa de grande porte, nos pareceria até temerária a adoção de metodologias de gestão de metas e pessoas que não estivessem de acordo com as boas práticas internacionais e a metodologia SMART é uma forma simples e acessível de gerenciar metas e pessoas que já foi bastante testado em estudos de liderança e gestão.

Por todo o exposto, não há como comungar com as visões fiscais sobre este ponto, tão pouco com o exposto na decisão recorrida, assim sendo, voto por reconhecer a existência de regras claras e objetivas de avaliação, preestabelecidas e realizadas forma democrática, eis que os funcionários têm ampla participação em sua definição seja para área ou para as metas individuais, conforme restou comprovado pelos documentos anexados na impugnação.

4.3.1.4. Da validade e prorrogação do PPR ABN AMRO Real.

Os planos de participação nos Resultados e Lucros negociados segundo procedimento previsto no inciso I do Art. 2º da Lei 10.101/01, tem maior flexibilidade com a estipulação de termos e forma do próprio documento, eis que a lei atribuiu a esse procedimento apenas *standarts* e não fechou quaisquer de seus elementos.

Diferente dos acordos coletivos que tem, por Lei, limitação de sua validade em 24 meses, nada impede que os PPRs tenha estipulação de maior vigência.

No presente caso, o PPR ABN foi firmado em 19/12/2000 com indicação de retroatividade para 01 de janeiro do mesmo ano e indicação de renovações sucessivas após os 24 meses de vigência inicial (Cláusula Décima, P. Único), até que seja revisado por deliberações das partes.

Sustenta o Agente Fiscal, item 5.44, que o mesmo foi objeto de revisões em razão da realização de reuniões periódicas para discussão e avaliação de adequações necessárias para cada exercício realizadas em 2007, 2008 e 2009. Segundo sua tese, tais reuniões teriam equivalência a realização de novos acordos e foram realizadas sem a participação dos sindicatos e no decorrer do exercício em que foram realizadas, impedindo o conhecimento prévio por parte dos empregados. Tal posicionamento foi endossado pela decisão recorrida.

De nossa parte, acreditamos que tal entendimento não é adequado a realidade do fato. Em momento algum foi objeto das reuniões a alteração ou revisão do acordo, mas a avaliação de sua aplicação adequada.

Os textos das atas revelam que esteve em pauta apenas discussões com a melhoria quanto aos métodos de prestações de informações aos empregados, revisão dos pagamentos realizados e sobre pagamentos futuros, mas sem qualquer alteração do acordo. Avaliar a implementação do acordo e alterá-lo são deliberações bastante distintas.

Outrossim, uma alteração demandaria a consolidação do ato normativo. Ainda que as partes optassem por alterar o acordo de modo irregular, para que restasse comprovada tal alteração caberia ao fiscal, ao menos, indicar que as deliberações foram implementadas, entretanto, no que se refere ao PPR ABN não foram realizadas auditorias quanto a verificação do atendimento aos requisitos, tendo o agente fiscal limitado-se a analisar aspectos formais do acordo.

As reuniões poderiam até mesmo conter deliberações com alterações, como não foram promovidas alterações no instrumento base e não restou comprovado nos autos qualquer evidência de aplicação de deliberação decorrente das reuniões, no máximo poderíamos entender terem ocorrido tratativas, mas, de modo algum, novação do acordo.

Todas as deliberações efetivamente implementadas e provadas nos autos faziam referência ao disposto no acordo, como a ampliação da distribuição de cartilha.

Também neste ponto, *data vênia*, não podemos acompanhar o entendimento da fiscalização e DRJ, para nós, as atas em questão não indicam qualquer mudança, apenas registram um efetivo acompanhamento da realização do que foi acordado, demonstrando o caráter democrático adotado pelo Recorrente quanto as práticas de pagamento da PLR.

Do exposto, no que se refere ao PPR ABN Amro Real voto por dar integral provimento ao recurso.

4.3.2. Da PLR Paga pelo Banco SANTANDER.

4.3.2.1. Da Questão da Data de Formalização dos ACT's.

O Relatório Fiscal, fazendo referências aos documentos comprobatórios anexados pela Fiscalização às fls. 133 a 176 contendo os acordos relativos aos exercícios de 2007, 2008, e 2009, indica que tais acordos foram assinados apenas em 27/12/2007,

02/02/2009 e 30/12/2008, e 30/12/2009, respectivamente, não sendo, por consequência, prévios, não servindo como incentivo à produtividade, nos termos do artigo 1º da Lei 10.101/01, uma vez que as regras aí estabelecidas não eram de conhecimento dos empregados previamente.

Sustenta o Agente fiscal que até as datas de assinatura dos referidos acordos, os empregados não tinham conhecimento do que deveriam realizar para fazer jus ao recebimento da PLR, não sendo possível saber se haveria a manutenção das condições estabelecidas em acordos anteriores.

Em consequência deste fato, sustenta, os referidos acordos não foram prévios, ou seja, não foram elaborados antes do início dos períodos a que se referiam os lucros ou resultados, tendo sido assinados apenas no 4º trimestre dos respectivos anos, ou até no ano seguinte, contrariando o artigo 2º, “*caput*” e parágrafo 1º, inciso II da Lei n.º 10.101/00, que estabelecem a necessidade de negociação prévia entre empresa e empregados.

A DRJ emitiu decisão alinhada ao entendimento fiscal, não dando provimento à impugnação.

O Recorrente alega que os empregados tiveram prévio conhecimento das condições para o recebimento da PLR decorrente dos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados (PPR), para os exercícios de 2008 e 2009, por se tratar apenas de renovação das disposições definidas em acordos próprios de anos anteriores.

De início, diferente do acordo anteriormente analisado, o documento de fls 133 a 176 tem natureza de Acordo Coletivo de Trabalho regido assim pelo disposto na CLT Art. 611 a 619. Em consequência, no que concerne a instituição do Programa de PLR do Santander, a negociação evidencia adoção do procedimento disposto no inciso II, do Art. 2º da Lei 10.101/01.

Analisando os documentos, em que pese faltarem algumas informações como Ata de Assembléia Geral autorizando a celebração do ACT, Ata de Assembléia especialmente convocada para aprovação do referido plano, prova de arquivamento do ato no MTE entre outros elementos essenciais a existência do ACT, considerando que o Agente Fiscal nada falou a respeito destes documentos, estamos assumindo que tais estão em ordem, passando a analisar o termo pelo que consta nos autos.

A contenda gira em torno do momento da celebração e da anterioridade das regras. Analisando os instrumentos, verificamos que, apesar de sua celebração, de fato ter ocorrido no 3º trimestre, ocorreu apenas a renovação dos termos posto.

Assim, não há que se falar em falta de prévio conhecimento quanto as regras estabelecidas, eis que estas não tiveram qualquer mudança.

A questão da prorrogação de vigência de Acordos Coletivos de Trabalho já foi sumulada pelo TST, indicando que, enquanto não houver alteração de seus termos, esta permanece válida para todos os fins de direito, é o que se denomina princípio da ultratividade.

"Súmula nº 277 do TST - CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. EFICÁCIA. ULTRATIVIDADE

As cláusulas normativas dos acordos coletivos ou convenções coletivas integram os contratos individuais de trabalho e

somente poderão ser modificados ou suprimidas mediante negociação coletiva de trabalho."

Não tem o Recorrente direito de, em razão do vencimento da vigência do ACT, deixar de pagar a PLR. Para isto, deve haver uma revogação expressa do acordado. E isto não aconteceu no presente caso, ao contrário disso, as normas foram renovadas sob os mesmos termos.

A PLR integra os contratos individuais de trabalho dos empregados do Recorrente, constam, inclusive, como atrativos para novos talentos e retenção dos que já integram o quadro, conforme se deduz dos documentos anexos a impugnação.

Dada ultratividade normativa dos Acordos Coletivos de Trabalho, não merece prosperar a tese fiscal, razão pela qual, neste ponto voto por dar provimento ao Recurso.

4.3.2.2. Da Questão da Existência de Regras Claras e Objetivas.

Neste ponto, o relatório fiscal destaca as mesmas questões que tratadas no item 4.3.1.3. deste voto. Apesar de estarmos tratando de empresas diferentes e até mesmo procedimentos de pactuação dos Planos de PLR, diversos, quanto ao conteúdo, seguem o mesmo padrão, com pequenas variações que não alteram sua estrutura, até mesmo porque, as empresas já operavam com certo alinhamento institucional neste período.

E quanto ao caso, mais uma vez reprisamos nosso entedimento, sob os mesmos argumentos já abordados no item anterior. Para nos as regras são claras, objetivas se sua aplicação está perfeitamente demonstrada nos autos.

Desse modo, também quanto a este item, votamos por dar provimento ao recurso.

4.3.2.3. Da Questão dos Planos Específicos – PEX e PPG.

A fiscalização questiona a validade do “Programa Executivos” (PEX) e do Programa Próprio de Gestão (PPG), dada a ausência de assinaturas, qualificação ou data de celebração, não sendo possível comprovar sua celebração. Registra que não há provas da participação de um representante do sindicato na fase de tratativas, não tendo regras claras e objetivas quanto a definição de metas e critérios de avaliação.

De início é preciso registrar que o “Programa Executivos” (PEX) e o “Programa Próprio de Gestão (PPG), são mencionados no Parágrafo Único da Cláusula Sexta do Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) do Programa da Participação nos Resultados (PPR) referente ao exercício de 2007, firmado em 27/12/2007, e no Parágrafo Único da Cláusula Sexta dos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) do Programa da Participação nos Resultados (PPR) referentes ao exercício de 2008, firmados em 30/12/2008 e 02/02/2009 e também no ACT do Biênio 2009/2010.

*"CLÁUSULA SEXTA: PROGRAMAS ESPECÍFICOS
MANTIDOS PELOS ACORDANTES*

(...)

*PARÁGRAFO ÚNICO - As participações nos lucros ou resultados dos trabalhadores ocupantes dos cargos executivos, como tais compreendidos os administradores e os demais cargos diretivos, de gerência e de supervisão ou assessores, integram o presente acordo e obedecerão às regras e valores fixados pela diretoria com base no respectivo cargo ou função, no **PEX, Programa Executivos**.*

CLÁUSULA SEXTA: PROGRAMAS ESPECÍFICOS MANTIDOS PELOS ACORDANTES

(...)

*PARÁGRAFO ÚNICO - Integra, também, o presente Acordo Coletivo de Trabalho, o **PPG – Programa Próprio Gestão**, destinado às áreas institucionais..."*

Em realidade, tal programa representa um anexo aos referidos termos e, como tal, certamente não necessitaria de qualificação, data de celebração, prova de participação do sindicato, pois tais questões são inerentes ao documento principal.

Outrossim, os Acordos Coletivos de Trabalho tem por características a publicidade e se havia dúvidas quanto a sua estruturação deveria o Agente Fiscal ter diligenciado junto ao MTE para obtenção de informações quanto a composição e validade do documento.

A busca de informações em registros públicos é dever da Administração como um todo e isso inclui a Administração Tributária. Tais pressupostos de atuação sempre estiveram presentes em nosso ordenamento jurídico, porém de modo esparso, tendo tornado-se uma diretriz consolidada no ano de 2017 com base no Decreto nº 9.094/17, que em seu Art. 1º dispõe:

"Art. 1º Os órgãos e as entidades do Poder Executivo federal observarão as seguintes diretrizes nas relações entre si e com os usuários dos serviços públicos:

I - presunção de boa-fé;

II - compartilhamento de informações, nos termos da lei;

III - atuação integrada e sistêmica na expedição de atestados, certidões e documentos comprobatórios de regularidade;

IV - racionalização de métodos e procedimentos de controle;

V - eliminação de formalidades e exigências cujo custo econômico ou social seja superior ao risco envolvido;

VI - aplicação de soluções tecnológicas que visem a simplificar processos e procedimentos de atendimento aos usuários dos serviços públicos e a propiciar melhores condições para o compartilhamento das informações;

VII - utilização de linguagem clara, que evite o uso de siglas, jargões e estrangeirismos; e

VIII - articulação com os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os outros Poderes para a integração,

racionalização, disponibilização e simplificação de serviços públicos.

Parágrafo único. Usuários dos serviços públicos são as pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, diretamente atendidas por serviço público."

De certo, não estamos defendendo a imposição do decreto ao presente caso, em que pese, na visão deste Relator, tais indicações apenas consolidarem aquilo que já constava de nosso ordenamento jurídico em uma serie de leis esparsas.

Tomando em específico o princípio da boa fé objetiva, que rege o Direito Brasileiro de modo mais explícito desde 2002, uma vez que o Recorrente apresentou documento em que há clara remissão ao PPG e PEX como partes integrantes para desqualificação dos mesmos, deveria o Agente Fiscal ter diligenciado junto ao MTE ou Sindicatos para obtenção de prova de que tais documentos não integravam o Acordo Coletivo ou não condiziam com aquilo que foi celebrado.

As informações quanto aos acordos coletivos de trabalho são públicas e estão em arquivos federais, conforme dispõe a CLT, bastaria remeter uma simples comunicação ao Ministério do Trabalho e Emprego ou a qualquer das entidades sindicais solicitando informações detalhadas quanto a celebração de tais acordos para provar de validade ou invalidade dos referidos documentos. Mas, preferiu o fiscal desqualificar aquilo que foi apresentado pelo contribuinte com base em inferências que vão contra a boa fé objetiva.

Quanto a questão da existência de regras claras e objetivas, mais uma vez vamos fazer remissão ao item 4.3.1.3. deste voto, eis que as regras de avaliação, com pequenas adaptações são sim claras e bem definidas e antes de tudo, efetivamente aplicadas e aferidas, situação, relevante, que não foi objeto da fiscalização.

Por todo exposto, votamos no sentido considerar válidos o PEX e PPG na condição de partes integrantes do ACT Santander.

4.3.3. Dos Problemas Gerais Quanto aos Pagamentos Baseados nos Planos Próprios e na CCT 2008/2009.

4.3.3.1. Da questão da observância da periodicidade estabelecida na Lei n.º 10.101/00.

O relatório fiscal a partir do item 5.89, relata a existência de uma série de pagamentos em periodicidade inferior a definida no Art. 3º da Lei nº 10.101/00. Segundo os levantamentos realizados por amostragem, ocorrem em média 03 a 05 pagamentos a cada exercício, tanto no Banco Real quanto no Santander.

O recorrente alega ter que teria cumprido com os requisitos da Lei n.º 10.101/00 referentes à periodicidade dos pagamentos de PLR, citando inclusive alguns segurados como prova de que não haveria pagamentos superiores a 2 parcelas.

Aduz que os pagamentos efetuados até 02/2009 compõem uma única parcela, calculada de acordo com a CCT 2008 e ACT 2008, sendo que as rubricas autuadas neste período devem ser aglutinadas e por conseqüência, só havendo um pagamento de PLR e PPR no 1º semestre de 2009, por exemplo.

Sustenta que a interpretação da norma em questão não deve ser literal, mas teleológica, buscando-se a sua finalidade. Sustenta ainda que os pagamentos em questão são ajustes de parcelas a menor pagas ou de pagamentos adicionais definidos em acordo, mas não representam parcelas extraordinárias, novas parcelas, no computo global são os exatos valores a que seus funcionários teriam direito, mas que por questões de caixa ou outras foram pagas em mais parcelas.

Indica o fato de realizar apenas duas avaliações anuais para dar base ao cálculo da PLR sendo esta uma prova de que não há pagamentos em desacordo com a legislação, mas apenas ajustes, correções nos referentes a fluxos de pagamentos.

Quanto a tema, registramos nosso entendimento de que a lei definiu a necessidade de apuração semestral dos resultados e um máximo de 2 pagamentos a cada exercício. Tal definição pretendeu desvincular, de forma inequívoca, a PLR da renda do empregado, evitar que tal benefício venha a ser tratado como algo complementar ao salário e ganhe características de habitualidade.

Lei 10.101/00:

"Art. 3º - A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§1º - Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§2º - É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§3º - Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§4º - A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

(...)

Quanto a possibilidade de efetuar ajustes de pagamentos realizados a menor, seja por ato de revisão ou determinação sindical, tal questão é plenamente possível, mas, necessita de prova quanto a ser, de fato, essa a presente situação, o que não vemos presente no caso.

Outrossim, mesmo nesses casos, o ideal é aguardar o segundo momento legalmente previsto para o pagamento de PLR e efetuar os ajustes. Realizar ajustes fora destes períodos, impõe a necessidade de uma conduta diligente e orientada a plena evidenciação de

trata-se de complementação paga em razão de erro e não de um novo pagamento, o que já seria uma atuação excepcionalíssima.

Por outro lado, já é posicionamento assentado na jurisprudência do CARF a impossibilidade de desqualificação da totalidade dos pagamentos, sendo desqualificáveis apenas aqueles realizados em periodicidade acrônica.

Por todo exposto, neste ponto, voto por dar parcial provimento ao recurso.

4.3.3.2. Da Questão da Discrepância Entre os Valores Pagos a Diferentes Empregados.

A partir do 5.94 o I. Agente Fiscal inicia uma avaliação quanto a questão da existência de discrepância de valores pagos a diferentes empregados. Indica que o pagamento da PLR em alguns casos chega a exceder o valor do salário anual de alguns empregados, e registra o fato de ser constatada uma grande diferença entre os valores recebidos a título de PLR, tal como foi informado no Relatório Fiscal, apenas com o intuito de evidenciar a questão da substituição da remuneração e do não atendimento ao objetivo de incentivo à produtividade, previsto na Lei n.º 10.101/2000.

Sustenta que:

"5.95 No caso dos acordos ora questionados foram apontados, por amostragem, nos dois CNPJ, nos demonstrativos Salário Anual x PLR 2008/2009, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. (...)

5.100 Observa-se que a empresa remunerou parte de seus funcionários em valores altíssimos na forma de PLR, apesar de já termos visto que essa participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

5.101 ... quando a suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial. 5.102. ... Um pagamento dispare como esse pode ter por fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? (...)"

A DRJ em sua decisão adotou a tese fiscal entendendo que o lançamento, neste ponto não merece reforma.

O recorrente alega que a Lei 10.101/00 não estabelece qualquer obrigatoriedade de pagamentos idênticos aos funcionários, o que seria até ilógico já que o cálculo é balizado por metas que podem ou não ser alcançadas por determinado funcionário e que as diferenças de valores pagos a título de PLR decorre do atendimento ao que foi acordado entre as partes.

Quanto ao valor ser superior ao salário cita Sergio Pinto Martins, que faz uma digressão quanto a adequação de tal proceder e seu alinhamento às práticas mundiais em um mundo globalizado.

Avaliando a questão, de fato não há qualquer norma legal que fundamente a tese fiscal quanto a ilicitude de atribuição de pagamentos de PLR e PPR em valores deferentes para o conjunto de empregados. Ao contrário, a intenção da lei é premiar a produtividade, logo, aquele que não produz ou que tem uma atividade de menor relevância para a empresa, naturalmente, receberá menos participação do que outros que produzem e possuem atividade estratégica para o negócio.

Os pagamentos estão alinhados ao que foi acordado e as diferenças se dão por metas e resultados atingidos em super áreas, áreas e individualmente sendo o resultado de cada setor atribuído de acordo com sua ordem de grandeza e seguindo a lógica da Lei. É natural que alguns setores tenham resultados extremamente superiores a outros. Lembrando que não estamos falando de um único negócio, mas, em ambas as empresas, os planos fazem referencia a um leque de operações com resultados dos mais variados, agencias, ações, previdência, financiamentos, seguros etc.

Quanto ao valor ser superior ao salário, mais uma vez, ao nosso ver, equivocam-se o I. Agente Fiscal e a DRJ, pois, a lei nada estabeleceu quanto a este ponto. E, em realidade, se considerarmos os valores envolvidos, seriam os salários que ingressariam em uma condição de complementaridade.

A Lei nº 10.101/00 não pode ser interpretada da forma que pretende o I. Agente Fiscal ou estaríamos limitando as possibilidade de acesso dos empregados ao resultados. Estes, na visão do fisco, teriam por limite o salário dos empregados, o que é um inadequado dadas as finalidades de distribuição de renda e de incentivo a produtividade que permeiam esta lei.

Esta questão já foi objeto de decisão neste Conselho que dotou posição semelhante a manifestada por este relator:

"Número do Processo - 16327.721316/2013-19 - Data da Sessão 10/05/2017 - Nº Acórdão - 2401-004.797. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE PLANOS DIFERENCIADOS ENTRE OS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE. A discrepância de valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, em função do cargo do trabalhador e da área que atua é motivo insuficiente para desqualificar a natureza dos pagamentos realizados. Segundo a lei de regência, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa."

Ante ao exposto, entendemos que a tese fiscal carece de fundamentação legal, decorrendo de uma construção hermenêutica que contraria o espírito e finalidades dos institutos da PLR e PPR, assim votamos por dar provimento ao recurso neste ponto.

4.3.3.3. Conclusão quanto a Participação nos Lucros e Resultados no presente caso.

O recurso merece ser acolhido em parte, não cabendo acolhimento apenas quanto aos pagamentos da terceira e quarta parcela de pagamentos realizados indevidamente a título de PLR e PPR.

Assim, em conclusão, no que se refere a PPR e PLR do Banco ABN Amro Real S.A. e Santander este relator vota por dar parcial provimento ao recurso.

4.4. Pagamentos a título de "Hiring Bonus"

No item 6 do Relatório Fiscal o I. Agente apresenta manifestação quanto a natureza jurídica do "Hiring Bonus" como espécie remuneratória integrante do conceito de salário-decontribuição. Segundo sua tese, o §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91 não trata de bonificações e pagamentos em ações. Segue indicando o método de interpretação adequado ao caso (CTN Art. 175, I e II).

Quanto as questões de fato, limita-se a informar que foram pagos pelo Santander a título de "(a) 'hiring bonus' (código 765) a segurados empregados, durante os exercícios de 2008 e 2009. (b) 'Bonificação Extraordinária 166' (código 1150) a segurados empregados, durante o exercício de 2008, e (c) 'Bonificação Extraordinária 106 Est' (código 1155) a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados), durante o exercício de 2008."

Tendo em conta o fato de que "os valores referentes a essas verbas não foram informados na GFIP e sobre elas não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente.", com fundamento em sua contrução teorica, efetuou lançamento tomando tais verbas como abrangidas pelo conceito de salário-de-contribuição. A DRJ adotou o entendimento fiscal em sua decisão.

Inicialmente, cabe um sumaríssimo esclarecimento quanto a finalidade de tal verba. Originária dos mercados de trabalho dos Estado Unidos e Canadá, o "Hiring Bonus" ou bônus de contratação consiste no pagamento de determinada verba, acordado entre a empresa e determinado profissional, visando sua efetiva contratação.

O pagamento deve acontecer antes do início da prestação de serviços sendo utilizado como instrumento para atração e retenção de profissionais altamente qualificados através da cobertura de eventuais vantagens do antigo emprego.

Quando realizado de modo adequado, dada a sua excepcionalidade (não habilitabilidade) e desvinculação relativa a salário, tal verba não seria alcançada pela incidência de obrigações trabalhistas e previdenciárias, nos termos do §9º do artigo 28 da lei 8.212/91 e a alínea j, §9º, inciso IV do Artigo 214 do Decreto 3.048/99 que elencam de forma expressa, todas as verbas que estão excluídas da base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, havendo previsão de não incidência quanto ao pagamento de gratificação eventual.

O ponto de lide, no presente caso, não está posto em relação a questões fáticas referentes ao pagamento do bônus de contratação. A lide consiste em discussão quanto a natureza jurídica do referido bônus, se salário-de-contribuição ou não.

A Lei nº 8.212/91 exclui, expressamente, do âmbito do conceito de salário-de-contribuição:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§9º - Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Regra geral, os pagamentos a título de bônus de contratação e extraordinários estão descritos no dispositivo em questão. Entretanto, é necessário, ante ao caso concreto, verificar o atendimento a requisitos como pagamento desvinculado do salário, sem habitualidade, não condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência.

Tais situações, se verificadas no caso concreto, acabam por vincular o pagamento ao trabalho, indiretamente ao salário e, por consequência, caracterizando a renda como salário-de-contribuição.

O I. Agente Fiscal, no presente ponto, deixou de abordar as questões fáticas necessárias a sustentação de sua tese, limitado-se aos aspectos conceituais e a indicação da ocorrência dos pagamentos, tão pouco, na fase de auditoria, juntou qualquer documento que permitisse aduzir que os pagamentos em questão estariam vinculados ao salário e ao trabalho, portanto desqualificando a sua condição de abono eventual.

A DRJ, *permissa concessa*, extrapolou suas competências tentando emendar os fundamentos do lançamento, pois, trata da questão de eventuais falhas no proceder dos pagamentos, verificadas a partir de documentos juntados pelo Recorrente. Entretanto, este não foi o fundamento fiscal para o lançamento. O Agente fiscal não tomou eventuais vinculações a salário, metas ou prazos de permanência como fundamento para o lançamento, apenas entendeu que os pagamentos de abonos extraordinários, quaisquer que sejam, de modo amplo e irrestrito, integram o conceito de salário de contribuição.

Decidir com base em fundamento diversos daquele exposto no Relatório Fiscal seria equivalente a refazer o lançamento o que não é competência dos órgãos de julgamento.

O pagamento de "hiring bonus" e bonus extraordinário por si não são passíveis de quacionamento no conceito de salário-de-contribuição, salvo se pagos de modo vinculado ao salário, com recorrência, condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência, situações que nem mesmo foram mencionadas no Relatório Fiscal.

A natureza jurídica de tal bônus ainda não está consolidada em âmbito jurisprudencial, entretanto, sua natureza indenizatória, no Carf, vem sendo objeto de algumas decisões recentes e nesse sentido citamos: ACÓRDÃO 2301-003.392, CARF - 2ª. Seção, Data de publicação: 07/07/2014, ACÓRDÃO 2403-002.938, CARF - 2ª. Seção - 4ª CAMARA / 3ª TURMA ORDINARIA, Data de publicação: 06/04/2015 e ACÓRDÃO 2301-004.364, CARF - 2ª. Seção - 3ª CAMARA / 1ª TURMA ORDINARIA, Data de publicação: 14/04/2015.

Por todo exposto, nos limites que fundamentariam o lançamento, não há como comungar da tese fiscal, razão pela qual dou provimento a recurso.

4.5. Penalidades.

4.5.1. Das Multas sobre os débitos relacionados ao BANCO ABN – Lançamento posterior à incorporação.

No presente ponto a lide está centrada na discussão de limitação de responsabilidade da sociedade incorporadora frente as infrações cometidas pela incorporada, tendo em vista que o lançamento foi posterior a incorporação.

Para o Recorrente, sua responsabilidade está limitada aos débitos do ABN Amro Real no que concerne as obrigações principais, não tendo qualquer responsabilidade quanto as infrações praticadas pela pessoa jurídica sucedida por incorporação em 2009, eis que o lançamento ocorreu somente em 2013.

Quanto a este tema, o recurso não merece acolhimento. As normas jurídicas que tratam da sucessão, para fins tributários, são clara ao indicar que o sucessor passa a ser responsável pelas obrigações tributárias e não somente pelos tributos.

Em que pese já ter sido ponto abordado na decisão recorrida, vale reprimir as disposições do CTN a esse respeito:

"TÍTULO II - Obrigação Tributária

CAPÍTULO I - Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

[...]

CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária

[...]

SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

[...]

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

Quanto a este ponto foi acertada a decisão da DRJ pois "a responsabilidade solidária definida na Seção II (Responsabilidade dos Sucessores) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do CTN, por força do disposto no art. 129, é aplicada aos sucessores frente à totalidade dos créditos decorrentes de obrigações tributárias surgidas até a data em que se deu a sucessão"

Desse modo, irrelevante o fato do lançamento ter ocorrido posteriormente a incorporação, já que na incorporação a incorporadora recebe a universalidade dos direitos e obrigações da empresa incorporada, e isto inclui as obrigações tributárias, principais e acessórias ainda que não lançadas.

Nesse sentido é bem esclarecedor o julgado apresentado pela DRJ para fundamentar sua decisão:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (RESP – Recurso Especial 959389; Superior Tribunal de Justiça; Segunda Turma; Relator Castro Meira; DJE de 21/05/2009)"

Assim, não há como acolher tese recursal quanto a ausência de responsabilidade sobre as infrações tributárias atribuídas por sucessão, sendo mantidas, exclusivamente sobre os pontos em que o Recorrente venha a ser vencido, as multas vinculadas às verbas pagas pelo Banco ABN.

4.5.2. Necessidade de exclusão das penalidades por descumprimento de obrigação acessória.

Sustenta o recorrente que a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicada por deixar de declarar em GFIP os valores tidos pelo fisco como remuneratórios e pagos pelo Recorrente a título de Hiring Bonus e Bonificação Extraordinária seria equivocado, em princípio pela inexistência de descumprimento, eis que tais pagamentos não constam no rol de valores sujeitos a tal declaração.

Guardando coerência com o decidido nos itens anteriores, não havendo fato gerador devidamente apurado, não há como aplicar tal penalidade. No mesmo sentido do posicionamento ora manifestado referenciamos o Acórdão 9202-01-989 da CSRF deste CARF.

Mantendo-se, contudo, o lançamento no todo ou em parte, por decisão deste Colegiado ao final deste julgamento, voto no sentido de que o valor da multa por descumprimento da obrigação de informar fatos geradores das contribuições na GFIP seja recalculado de conformidade com a decisão relativa às obrigações principais, ou seja, realizando-se o recálculo ponderando as eventuais exclusões ou ajustes no lançamento dessas obrigações, resultantes da decisão.

4.5.3. Do equivoco quanto ao valor-base da multa imposta, descabimento de juros sobre multa de ofício e retroatividade benigna.

Em atenção ao princípio da eventualidade, restando vencido quanto ao posicionamento exarado no que se refere as obrigações principais, cabe analisar as alegações relativa a equivoco quanto ao valor-base da multa imposta, descabimento de juros sobre multa de ofício e retroatividade benigna.

O recorrente sustenta haver equivoco quanto a ao valor-base da multa aplicada [Item II 2.8 do Recurso], isso porque "*a D. Autoridade Fiscal considerou, inadvertidamente, que a Recorrente estaria sujeita ao valor-base da multa estipulada na Portaria Interministerial MPS/MF nº 06/12, de R\$ 1.617,12.*", portanto, tomando por base norma posterior a todos os supostos fatos geradores relacionados ao ano-calendário 2008, atentando contra o princípio da irretroatividade previsto no Art. 106 do CTN.

Segundo sustenta, o valor a ser aplicado seria o previsto na Portaria MPS nº 342/2006 e Portaria MPS nº 142/2007.

Quanto a retroatividade benigna da Lei nº 11.941/09, sustenta o Recorrente que a D. Autoridade Fiscal procedeu à comparação das penalidades que seriam aplicáveis segundo as sistemáticas legais em vigor antes e após a Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, entendendo que aplicar tais normas atenderia ao retroatividade benigna previsto no Art. 106, II, do CTN.

E por fim sustenta a impossibilidade de aplicação de juros sobre multa de ofício alegando que a mesma carece de base legal, já que o §3º do artigo 61 da Lei nº 9.436/96, é claro ao restringir a incidência dos juros sobre o valor do principal lançado.

Quanto a tais fatos, importa salientar de inicio, que o valor básico da multa por deixar a empresa de informar fatos geradores em Guia de Recolhimento do Fundo de

Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, o qual foi levado à comparação para a aplicação da penalidade mais benéfica, tomou por base o art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência da infração, o qual dispõe:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

[...]

§4º - A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§8º- O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (Grifou-se)

Da análise das disposições encimadas verifica-se que o §8º da Lei nº 8.212/1991 era quem estabelecia que o valor mínimo utilizado como base para o cálculo da multa por não informação de fatos geradores em GFIP seria aquele “vigente na data da lavratura do auto-de-infração”.

A respeito do “valor mínimo” suscitado nos §§ 4º e 8º do referido art. 32, o art. 92 da Lei nº 8.212/1991 esclarece:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (Grifou-se)

Nos termos do art. 102 da Lei de Custeio Previdenciário tem-se que:

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Grifou-se)

Assim, o reajustamento dos valores expressos em moeda corrente na Lei de Custeio Previdenciário deve considerar o índice estabelecido na Lei nº 8.213/1991, conforme previsão contida em seu art. 41-A. Vejamos:

Art. 41-A. O valor dos benefícios em manutenção será reajustado, anualmente, na mesma data do reajuste do salário mínimo, pro rata, de acordo com suas respectivas datas de início ou do último reajustamento, com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, apurado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. (Grifou-se)

Importa esclarecer que obrigação de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP foi regulamentada pelo IV do art. 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, sendo que a infração decorrente do descumprimento de tal obrigação encontra disciplina, dentre outros, nos incisos I e II do art. 284 do RPS. Já a multa aplicável é calculada a partir do valor mínimo previsto no art. 283 do mesmo Regulamento.

De outra parte, para dar efetividade ao art. 41-A da Lei nº 8.213/1991, são editadas anualmente portarias por parte dos órgãos responsáveis pela arrecadação de contribuições previdenciárias e pagamento dos benefícios respectivos, informando os valores atualizados com base no índice previsto em lei.

Em relação ao ano de 2013, quando ocorreu o lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação aqui referida, vigorava a Portaria Interministerial MPS / MF nº 15/2013, que em relação ao valor mínimo aplicável ao cálculo da multa, evidenciou o que segue:

Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 2013:

[...]

*IV - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada no art. 283 do RPS, varia, conforme a gravidade da infração, **de R\$ 1.717,38** (um mil setecentos e dezessete reais e trinta e oito centavos) **a R\$ 171.736,10** (cento e setenta e um mil setecentos e trinta e seis reais e dez centavos); (Grifou-se)*

Recorrendo-se ao item 7.3 do Relatório Fiscal (fl. 405) constata-se o que o cálculo da multa foi efetuado de conformidade com o inciso IV do art. 8º da Portaria Interministerial MPS/MF nº 15/2013. Confira-se:

7.3 No período de autuação pelo descumprimento das obrigações acessórias ora descritas, o número total de segurados da empresa enquadrou-se na faixa “acima de 5000”

*segurados. Sendo assim, os limites mensais, previstos no § 5º, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, arts. 284, inc. II e 373 **foram de R\$ 85.869,00, correspondente a “50 x o valor mínimo (R\$ 1.717,38)”**. **Tais limites foram calculados conforme determina a Portaria Interministerial MPS/MF nº 15, de 10 de janeiro de 2013.** (Grifou-se)*

Convém repisar que a sistemática adotada para a determinação do valor da multa atendeu rigorosamente ao disposto no § 8º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991. Afastar a incidência de tal dispositivo ao caso concreto equivaleria reconhecer sua inconstitucionalidade o que é vedado aos julgadores administrativos a teor do art. 26- do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF. A matéria em questão foi inclusive objeto da Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por este Órgão de Julgamento, e cuja transcrição se faz mister:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em vista disso, não vendo como acolher os argumentos recursais sobre tal temática.

Quanto a incidência de juros sobre multa, trata-se de temática recorrente nesta turma sobre a qual o entendimento contrario a pretensão do Recorrente, salvo por conta de eventuais divergências de novos componentes, nos parece consolidado.

Nosso entendimento neste ponto esta lastrado em posicionamentos jurisprudenciais recorrentes e manifestações doutrinárias que, majoritariamente, convergem no sentido da legalidade de tal proceder.

Leandro Paulsen, rematando, citando posicionamento de Bruno Fajerstajn, assim se manifesta:

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

Diante disso, ainda que inconfundíveis, o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades." [Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.0271.028]

A jurisprudência do STJ segue consolidada quanto a possibilidade de incidência de juros sobre multa, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão do AgRg no REsp n. 1.335.688/PR (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DESEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifei)

2. Agravo regimental não provido.

Vejamos o REsp nº 1.129.990PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

"Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos"

Em conclusão, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida, portanto, não há como dar provimento a pretensão recursal também neste ponto.

Por derradeiro, quanto a alegação de aplicabilidade das questões afetas ao cálculo da multa mais benéfica, em decorrência da superveniência da Medida Provisória nº

449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2008 e da aplicação da alínea “c” do art. 106 do CTN, tal ponto deve ser investigado no presente caso.

Quanto a sistemática de cálculo da multa da multa mais benéfica para casos semelhantes, tem sido aplicados os critérios da Portaria Conjunta PGFN / RFB nº 14 de 04 de Dezembro de 2009, que dispõe sobre a aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 em casos semelhantes ao ora julgado.

"A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL e o SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhes conferem o art. 72 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 257 de 23 de junho de 2009, e o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e nos arts. 26 e 57 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resolvem:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009."

Nesse sentido vem trilhando recentes decisões da CSRF, que vem uniformizando seu entendimento quanto à matéria. À guisa de exemplo, cito os recentes Acórdãos nº 9202-003.997 (j. 11/5/2016) e 9202-005.373 (j. 26/4/2017).

Segundo tais decisões, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, havendo lançamento conjunto de obrigação principal e acessória, devem ser somadas a multa relativa à obrigação principal (art. 35, inciso II da Lei nº 8.212/91) com a multa por descumprimento da obrigação acessória conexa (art. 32, inciso IV, §§ 4º, 5º ou 6º da Lei nº 8.212/91), conforme previstas antes da vigência da MP nº 449/08, sendo o resultado comparado com a multa regradada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, de acordo com o disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (correspondente ao percentual de 75%).

Na espécie, tem-se que, consoante Relatório Fiscal às fls. 387/389, foi esse, precisamente, o procedimento da fiscalização, que apresentou comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, e aplicou a multa mais benéfica ao contribuinte.

Restando vencido quanto ao posicionamento manifestado sobre as obrigações principais, voto por negar provimento ao recurso neste ponto, salientando apenas que nesse caso, após a retificação da multa por deixar de informar fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, deve ser efetuado o recálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, com base na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

4.6. Da exclusão das pessoas físicas listadas no relatório de vínculos. Súmula CARF nº 88.

Neste ponto, de modo subsidiário, o Recorrente requer o afastamento das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculo anexo aos Autos de Infração conforme Súmula CARF nº 88.

O lançamento, em momento algum tenta construir qualquer tese relacionada a responsabilidade das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculo.

A atribuição de responsabilidade pessoal dos administradores e sócios consiste em situação jurídica decorrente da prática de atos que constituam excesso de poder, infração à lei ou a instrumentos societários, podendo os administradores da pessoa jurídica recorrente figurar no pólo passivo apenas em casos excepcionais, conforme disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional:

*"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de **atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.***

[...]

VII - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas direito privado." (g.n.)

Nos parece que o inconformismo do Recorrente quanto a tal questão, advém do malgrado nome adotado pelo Relatório de Fls. 5/6 - CORESP - Relação de Co-Responsáveis.

Apesar de adotar denominação fora de qualquer critério técnico, o CORESP não se presta a definir responsabilidade pessoal dos administradores, mas apenas indicar os representantes legais da pessoa jurídica.

A Instrução Normativa SRP nº 20, de 11.01.2007, alterou a denominação do referido relatório para "Relatório de Representantes Legais", adequando-o definitivamente à sua verdadeira natureza e encerrando qualquer controvérsia sobre o tema.

Tal tema, como sustentado pelo Recorrente, foi objeto da Súmula CARF nº 88 e, no caso concreto, não vislumbramos qualquer nuance que imponha a não aplicação da referida súmula.

"Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de

Processo nº 16327.720597/2013-92
Acórdão n.º 2402-006.049

S2-C4T2
Fl. 1.836

infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa."

Isto posto, no presente caso não há qualquer hipótese de atribuição de responsabilidade aos administradores e sócios, mas apenas a identificação daqueles que, no momento da autuação, eram representantes legais da Recorrente.

Isto posto, nego provimento ao recurso neste ponto.

Conclusão

Por todo exposto voto por conhecer do Recurso, rejeitar as preliminares, eis que se confundem como o mérito. Quanto ao mérito voto por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Da participação nos lucros ou resultados.

Não obstante os argumentos do D. Relator, não partilho de seu entendimento no sentido de que os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexo - referidos na cláusula 6ª do ACT, e PPG referido no § 1º dessa cláusula (fls. 185 e ss, documento) apartado integrem, de fato, os acordos coletivos firmados entre o recorrente e os sindicatos dos trabalhadores envolvidos (fls. 161 e ss, para o ano-calendário 2009), possuindo os pagamentos com base neles realizados caráter de PLR.

Note-se que todas as cláusulas dos acordos, à exceção da sexta - tomando-se como exemplo o acordo coletivo do biênio 2009/2010 - regram os termos do PPRS (Programa da Participação nos Resultados Santander), não havendo outro dispositivo acerca dos programas próprios, salvo breve referência na cláusula quinta, que trata das compensações entre os planos, e a sétima, que refere que os valores a esses pertinentes serão pago na mesma data de parcela dos valores relativos à convenção coletiva.

Tal cláusula sexta possui, como já mencionado pelo relator e pelo recorrente, disposição ratificando-os genericamente, "com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constaram nos respectivos instrumentos, nominados Programas SIM e respectivo Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Específicos relacionados no Anexo I, os quais integram o presente Acordo Coletivo de Trabalho". De modo similar, o parágrafo único diz que integra o acordo o PPG destinado às áreas institucionais que obedece "às regras e valores fixados pela diretoria com base no respectivo cargo ou função".

Sem embargo, o fato é que os contornos concretos desses programas ficaram relegados a serem estipuladas pelos funcionários e suas respectivas chefias/gestores, sem traço de participação de entidade sindical, tratando-se à toda vista de planos apartados dos acordos coletivos. Não há prova alguma nos autos de que sequer suas linhas gerais tenham sido discutidas no âmbito dos acordos, o que abriria a possibilidade de suas minúcias serem relegadas a outros documentos.

Ora, há que se reconhecer que acordos coletivos não são instrumento sequer viável para o detalhamento dessas metas em instituições de grande porte. Justamente para essas situações, a Lei nº 10.101/00 prevê no inciso I do seu art. 2º que elas possam ser acordadas via comissão paritária, integrada por representante sindical, o que tornaria perfeitamente possível utilizar esse meio para resguardar os interesses dos trabalhadores em casos do gênero, proteção essa inafastável por expressa disposição do indigitado diploma legal.

O fato de os acordos do Santander incorporarem posteriormente, via cláusula genérica, os mencionados programas de PLR não supre a necessária, posto que legalmente estipulada, participação do representante e/ou entidade sindical quando das negociações e formalização desses programas.

Isso, sem falar da participação dos próprios trabalhadores nas negociações, da qual tampouco há sinal, pois não há quaisquer evidências, diversamente do que aconteceu com os PPR do ABN Amro, de que tenha havido reuniões de comissões, ou discussões dos termos constantes nos programas específicos em comento, bem como análise das demandas sindicais.

A par disso, não houve arquivamento desses programas nas entidades sindicais, tampouco constam assinaturas dos empregados e as datas em que firmados os correspondentes instrumentos, evidenciando sua precariedade como prova das relações e condições a que se referem, e uma proximidade com instrumentos meramente formais utilizados pela instituição para estipular os critérios e regras unilateralmente. De fato, a mera remissão nos acordos coletivos à ratificação e/ou integração dos programas específicos não supre tais carências.

Reitere-se que inexistem provas nos autos de que as regras substantivas e adjetivas desses planos/programas tenham sido, em algum momento, concertadas entre as partes, mediante o necessário debate e efetiva negociação, integrando o capital e o trabalho, como requer a Lei nº 10.101/00.

Tal situação revela terem sido eles elaborados de forma unilateral pela administração da recorrente, tratando-se, na realidade, de programas autônomos de premiação, com ínsita natureza remuneratória, os quais se procura abrigar, de maneira um tanto forçada, sob o manto de participação em lucros ou resultados nos termos da precitada lei, almejando as decorrentes benesses tributárias.

Sob essas razões, conclui-se não terem sido os programas próprios em destaque objeto de negociação coletiva entre as partes, muito menos com participação sindical, a despeito da cláusula formal que a eles alude, no acordo coletivo, motivo pelo qual constituem-se em instrumentos apartados e autônomos, no que tange as regras neles contidas, relativamente aos acordos.

Também no que toca à questão da anterioridade dos planos, dissinto, ainda que em menor grau, do voto do Relator.

Lembre-se, de início, que a Lei nº 10.101/00 refere-se à participação nos lucros ou resultados como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Forçoso reconhecer que, não sendo possível estabelecer uma correspondência direta entre a atividade do trabalhador e a percepção de lucros da pessoa jurídica, os valores pagos a título de PLR, quando não prescrevem uma individualização da conduta para os beneficiários, aproximam-se do conceito de gratificações, definidas por Maurício Godinho Delgado¹ como "*parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador (gratificações convencionais) ou por norma jurídica (gratificações normativas)*".

Já os montantes pagos a título de participação nos resultados guardam proximidade com pagamentos efetuados como prêmios, definidos pelo precitado doutrinador como "*as parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de*

¹ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 5ª Ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 738.

*um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa"*² (sublinhei).

Sob esse prisma, vê-se que os pagamentos de PLR apresentam importantes pontos de semelhança com as gratificações ou prêmios, a depender dos critérios acordados. O maior diferencial é que estão abrigados sob a proteção da Lei nº 10.101/00, face ao cumprimento dos requisitos nela estipulados.

Tendo em vista tais constatações, deve ser notado que o alcance de metas por parte do trabalhador, de modo a que perfaça real incentivo à produtividade dentro de um plano de resultados, tem como pressuposto a realização de uma conduta consciente e deliberada com vistas à consecução de resultados previamente avençados, independentemente do instrumento utilizado.

Acerca do tema, tenho como muito bem postas, em linhas amplas, as considerações vertidas pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, ao relatar o Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016):

Observe-se que, a depender do marco que se adote como obrigatório para a formalização dos acordos, pode-se apequenar ou dar um relevo desproporcional a cada um dos aspectos acima mencionados. Caso se adote o entendimento daqueles que defendem que o fechamento das negociações possa ser feito até momentos antes do pagamento da parcela, prejudica-se a integração capital trabalho e se compromete o desejado aumento da produtividade, posto que durante o período aquisitivo os trabalhadores não seriam estimulados a incrementá-la por não terem conhecimento das metas a serem ultrapassadas ou requisitos a serem cumpridos para a obtenção do tão almejado prêmio.

Por outro lado, o patrão, muitas das vezes pressionado pelos trabalhadores para concessão de ganhos salariais, poderia ser tentado a instituir, durante o período aquisitivo da PLR, metas irreais de modo que o seu pagamento fosse efetuado como forma de atendimento às reivindicações salariais dos empregados e não como resultado de um processo negociado para melhorar o desempenho empresarial.

Esse procedimento desnatura a essência do instituto e se revela danoso ao substituir salário por prêmio, prejudicando os trabalhadores no cômputo das suas verbas trabalhistas (férias, décimo terceiros, FGTS, etc), além de claramente desfalcas os cofres da Seguridade Social, com a exclusão das parcelas da base de cálculo das contribuições. É prática que abre margem para manobras que apenas beneficiariam o mau contribuinte.

Certamente muitos se levantarão contra esse raciocínio, argumentando que não há na norma um prazo estipulado para formalização do acordo e que a adoção da exigência de que a assinatura do acordo seja prévia ao período aquisitivo decorreria de mero subjetivismo do intérprete, que acarretaria em prejuízo principalmente para os trabalhadores, que deixariam de receber essa benesse de cunho constitucional.

Não vejo por essa lente, na verdade estamos diante de uma lacuna legal, a qual deve ser integrada, no meu entendimento, mediante a interpretação sistemática que leve ao menor prejuízo à relação capital trabalho, aos trabalhadores, ao empregador e à Fazenda Pública. Veja-se que a inexistência de metas prévias equivale a ausência dos parâmetros que nortearão a aferição do direito ao benefício trabalhista, os quais são claramente exigidos no § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

² Idem, ibidem, p. 747.

É curioso que, mesmo os que defendem que o acordo pode ser formalizado após o encerramento do período aquisitivo do direito, acabam por firmar como data limite o pagamento da verba, o que de certa forma coloca um requisito que não consta da norma, posto que, conforme ponderei acima, a norma é omissa quanto a esse aspecto. Assim, também nesse caso o intérprete acaba por fixar um marco que, no entender daqueles que defendem essa tese, vem a se configurar em um subjetivismo. Tal fato revela uma grande contradição para essa solução exegética.

Muito mais problemática para mim, no entanto, é a fixação de um momento dentro do período aquisitivo que seria aceitável para delimitar a data limite para formalização do acordo. Nesse caso, aí se sim, com o perdão dos que defendem esse raciocínio, entra-se no total subjetivismo, posto que o critério passa a ser unicamente a cabeça do aplicador da lei. Eu posso achar que três meses é um prazo razoável para fechar a negociação, outros ao revés, atendo-se as peculiaridades do caso concreto, tomarão seis meses como período razoável e alguns poderão entender que, para situações limite, um ano ainda é pouco.

Temendo ser um pouco repetitivo, volto a enfatizar que a apreciação dessa questão não deve apenas se ater ao direito imediato do empregado de receber a PLR, mas também ao seu direito de não ter verbas salariais transmutadas em participação nos lucros, bem como o direito do fisco de evitar que as práticas nocivas ao erário e, por fim, o direito da sociedade brasileira de obter melhorias nas relações entre capital e trabalho, com conseqüente aumento geral da produtividade.

Ouso ainda discordar daqueles que têm defendido a tese de que se já era do conhecimento dos trabalhadores os termos a serem apostos no acordo, deve ser dado um tratamento diferenciado a essa situação. Esse entendimento não se coaduna com a norma de regência, por um simples motivo: a lei privilegia a negociação coletiva, seja com ente sindical ou em comissão específica. Nestas negociações, acredito que deva ser assim, são colocadas as propostas das partes e estas buscam chegar a um acordo, que, via de regra, resulta em um meio termo entre as proposições colocadas na mesa. Todavia, nada impede que até a formalização do ajuste uma das partes resolva retirar sua proposta e as negociações retroajam.

Assim, pelo fato de não haver previsão legal para que as cláusulas costumeiramente acordadas em processos anteriores venham a ser incorporadas ao novo acordo, não há espaço interpretativo para que se flexibilize a necessidade de acordo prévio em razão do suposto conhecimento dos empregados acerca das regras a serem inseridas nos acordos para pagamento da PLR.

Raciocínio similar vem sendo acolhido, registre-se, nos recentes julgamentos da CSRF sobre o assunto, dentre os quais cito, ilustrativamente, o Acórdão nº 9202-004.308 (j. 21/07/2016).

Então, nos casos em que o cumprimento dos objetivos negociado envolvem a realização de determinada conduta por parte dos beneficiários, ainda que dimensionadas por setor/área da companhia, não vejo reparos a fazer nessas bem colocadas razões.

Não acompanho esse entendimento, contudo, no tocante aos planos de PLR nos quais os pagamentos acordados estão desvinculados de um comportamento volitivo comprometido com o alcance de determinados objetivos.

Por exemplo, quando se estabelece que os empregados de uma empresa perceberão dado PLR se aquela atingir determinados índices de lucratividade.

Veja-se que não há como estabelecer um liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários.

Recorde-se, caso necessário, que o lucro, seja econômico ou contábil, é um conceito dimensionado com base em uma multiplicidade de variáveis, tais como receitas, despesas, custos, ativo, passivo, obrigações diversas, dependendo fortemente de fatores totalmente fora do controle da empresa, e às vezes até mesmo do mercado no qual ela opera (por exemplo, políticas governamentais macroeconômicas, etc.)

Nessas situações, então, prepondera no PLR o aspecto de instrumento de integração capital e trabalho, visto que do empenho de ambos são colhidos os lucros auferidos no período, sendo apenas indiretamente contemplada a função de incentivo à produtividade.

Já no PLR cujas metas estão atreladas ao desempenho individual de uma maneira mais direta e concreta, como o alcance de incremento no índice de vendas por setor, por exemplo, a faceta predominante é a de incentivo à produtividade, sendo a integração capital e trabalho naturalmente reflexa com o ulterior aumento nos lucros e/ou resultados a serem distribuídos, decorrente desses aumentos de produtividade tomados em seu conjunto.

Planos com essas características requerem assim que suas regras e condições sejam claramente delineadas antes do período de aferição, para que atenda aos preceitos de incentivar a produtividade, e indiretamente, estimular a integração capital-trabalho.

Diversamente, nos planos em que o PLR é mensurado com base em critérios em grande medida independentes da uma pré-determinada atuação dos trabalhadores, ou seja, revestindo-se de feição mais propriamente corporativa, deve ser relativizada a exigência mais acima frisada.

Vale dizer que nesses casos, em geral, são conduzidas negociações ao nível de convenção ou acordo coletiva, muitas vezes adentrando no ano-calendário de sua vigência, tendo em vista a amplitude dos agentes envolvidos e potenciais beneficiários. Em outras palavras, não assoma como requisito imprescindível que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Não por acaso, a própria Lei nº 10.101/00, quando se refere objetivamente à necessidade de ajuste prévio, o faz com referência aos programas de metas, resultados e prazos especificados no inciso II do artigo, de maneira apartada, assim, da menção aos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, referidos no seu inciso I, *verbis*:

Art.2ªA participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

(...)

§1ª Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

*II - programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente**.*

(...) (grifei)

Na espécie, constata-se que não havendo sido comprovado que os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexo e PPG foram firmados, bem como suas regras e condições delineadas, antes do início do período a que se referem, desatendem eles os preceitos da Lei nº 10.101/00, motivo o qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

De sua parte, as convenções coletivas estabeleciam o pagamento de PLR aos funcionários com esteio nos lucros dos períodos, sendo que, na sua ausência, nada seria pago sob aquele título. Também os PPRS (Programa de Participação nos Resultados Santander) previstos nos acordos coletivos eram baseados no atingimento de fatores relacionados ao lucro, o chamado ROE (relação entre lucro líquido e patrimônio líquido).

Tendo em vista as razões mais acima expendidas, tenho que os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas, e nos PPRS atrelados aos Acordos Coletivos, não podem ser tidos por remuneratórios somente com amparo no critério "ausência de acordo prévio", ou seja, por terem sido celebrados os correspondentes instrumentos no curso do ano-calendário a que eles se referem.

Distintamente, os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexo e PPG, além das questões já levantadas acerca da negociação e participação sindical, carecem de qualquer assinatura vinculada a data aposta nos respectivos instrumentos para fins de se aferir sua anterioridade frente aos períodos a que se referem, sendo, também sob esse prisma, incompatíveis com as disposições legais de regência de PLR.

A respeito do tópico periodicidade dos pagamentos, há que se ressaltar que, na aferição do cumprimento das regras de periodicidade, devem ser examinados *todos* os pagamentos efetuados *a título de PLR*, como bem firmado no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00.

E, ainda que concorde com as conclusões do relator no sentido de que houve, em diversas situações, pagamento de PLR em desconformidade com o citado dispositivo, peço vênua para discordar parcialmente, para entender que o critério legal, claro e objetivo, contido na lei é que, sendo verificado terem sido efetuados mais de dois pagamentos de PLR em dado ano civil, ou com periodicidade inferior a um semestre, como no caso em apreço, não há falar em aplicação da norma em tela, com relação ao empregado beneficiado.

Como bem observado no seguinte trecho de recente decisão da CSRF, Acórdão nº 9202-004.342 (j. 24/08/2016):

(...) não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade

do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Em consonância com essa correta compreensão, deve ser excluída da autuação, para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos vinculados às convenções e acordos coletivos de trabalho, efetuados a título de PLR, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embasa, tenham sido efetuados em até duas vezes ao ano e com periodicidade superior a um semestre.

Relembre-se, para que não restem dúvidas, que este encaminhamento tem por base a não consideração dos planos/programas próprios, tais como os Programas Específicos - Programas SIM e respectivo SuperRanking, Programas específicos relacionados em Anexo e PPG, como efetivamente integrantes dos acordos e/ou convenções coletivas.

No mais, saliento que acompanho o relator no que concerne ao tema existência de regras claras e objetivas, e, ainda que por razões somente em parte convergentes, no atinente à inexistência de substituição de salário.

Do hiring bonus

Ao contrário do que concluiu o D. relator, não me parece que a fiscalização tenha deixado de abordar as questões fáticas necessárias a sustentação de sua tese respeito do tema, pois circunstanciou adequadamente ter encontrados nas folhas de pagamento e na contabilidade à rubrica nº 765, atinente ao *hiring bonus*, indo além, inclusive, ao analisar os contratos a ela vinculados.

E, a respeito do tema, esta Turma já se pronunciou no Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016), do qual extraio o seguinte excerto, por comungar com o entendimento ali exarado, e por bem se aplicar ao caso examinado:

Na minha visão, para esse caso específico o bônus de contratação assemelha-se a um adiantamento de remuneração, o qual vai se incorporando ao salário do segurado ao longo do seu tempo de prestação de serviço.

Analisemos o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, que trata da base de cálculo da contribuição incidente sobre a remuneração do empregado:

"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do *hiring bonus* que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado *hiring bônus*) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.

Esse entendimento tem sido também adotado nas cortes trabalhistas, onde se entende que os pagamentos em questão se assemelham as luvas do atleta profissional, que não têm natureza de indenização, mas de pagamento vinculado à performance do trabalhador no cumprimento do seu contrato de trabalho. Vale a pena trazer à colação as seguintes decisões do TST:

"INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -EMPRÉSTIMO-LUVAS .NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (TST-RR-56741-38.2003.5.04.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, DEJT 01.4.2011)"

" RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -LUVAS-. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR - 152600-58.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"

" RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equiparase às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido

(PROCESSO Nº TST-RR-1336- 98.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991.

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo citado, significa que as vantagens para o segurado decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, digam respeito à ocorrência de caso fortuito.

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Não encontro qualquer traço de eventualidade no pagamento de bônus de contratação, haja vista que estes decorrem de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

Acrescente-se que o fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença (ver Doc. 19 da impugnação), além de se tratar de acerto privado que não influencia a incidência de contribuições previdenciárias, desvela, de modo claro, a inexistência do caráter indenizatório defendido pelo contribuinte.

Também deve ser afastada a associação entre os valores em discussão e espécie *sui generis* de indenização restituível, pois o que se constata é que a percepção dessas quantias tem como pressuposto necessário a realização da prestação de serviço durante determinado período, possuindo daí nítida natureza retributiva.

Importa registrar que a Lei de Custeio exigiu o requisito de habitualidade somente para as utilidades. E, de sua parte, a obrigatoriedade de prestação de serviços por determinado período de tempo, sob pena de devolução do montante em questão, aponta para a ausência de caráter gracioso ou eventual do pagamento, e para a existência de uma gratificação ajustada antecipadamente, vinculada à prestação de serviço a ser efetuada. Ou seja, ao invés de receber mês a mês tal valor, o beneficiário recebe previamente a remuneração estabelecida, de acordo com as expectativas incorporadas no texto da proposta de contratação.

Reitere-se que, quanto a pretensa eventualidade a atrair a incidência do disposto no item 7 da alínea 'e' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não verifica ela na espécie, pois como bem frisado pela decisão de piso, há conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição estabelecida para o seu recebimento, a prestação de serviços para o empregador durante dado período.

A jurisprudência recente do CARF vem caminhando nessa senda, como atestam os Acórdãos nº 2401-003.708 (j. 07/10/2014), nº 2402-005.274 (j. 11/05/2016) e nº 2202-003.438 (j. 14/06/2016). Cumpre destacar, ao final, recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema - Acórdão nº 9202-005.156, j. 25/01/2017 - no qual o voto vencedor aborda com lucidez o conceito de ganho eventual:

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos por ganhos eventuais desvinculados, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador, como por exemplo destinação de

valores em eventos de doença e outros sinistros fortuitos, sem relação direta ou indireta pela prestação de serviços.

Não há dúvida de que o pagamento de bônus de contratação - Hiring bônus, ou mesmo, gratificação em razão da admissão do empregado (utilizados por algumas empresas) tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

Nesses termos, peço vênha para divergir do D. Relator e votar no sentido de dar provimento ao recurso em menor extensão que o proposto no seu encaminhamento.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da autuação, em relação a cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos de PLR vinculados às convenções e PPRS previstos nos acordos coletivos de trabalho, bem como ao PPR ABN, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuados com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei n 10.101/2001. E, que se refere à matéria preliminar e às multas lançadas, acompanho o encaminhamento do relator.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson